

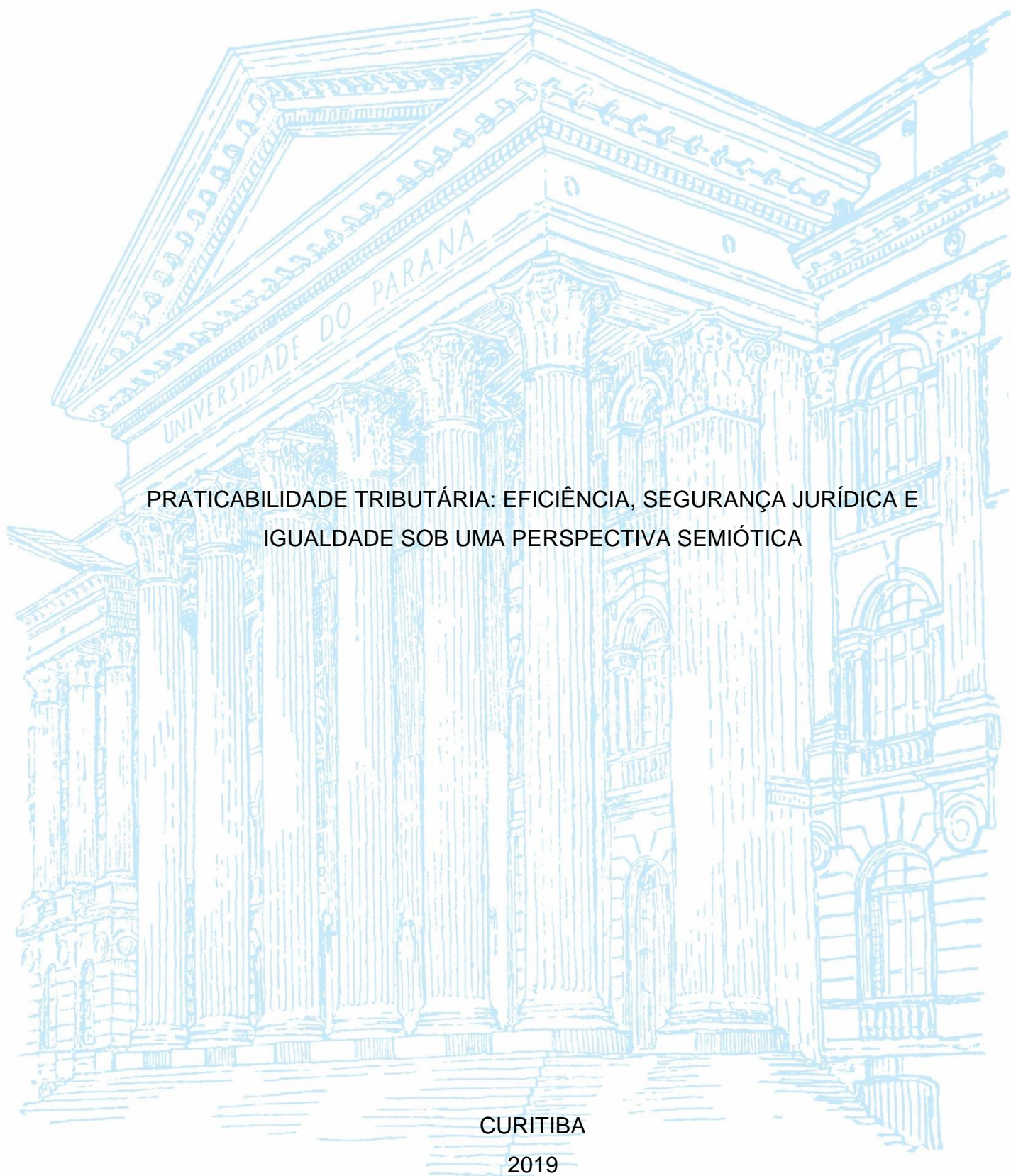
UNIVERSIDADE FEDERAL DO PARANÁ

CARLOS RENATO CUNHA

PRATICABILIDADE TRIBUTÁRIA: EFICIÊNCIA, SEGURANÇA JURÍDICA E
IGUALDADE SOB UMA PERSPECTIVA SEMIÓTICA

CURITIBA

2019



CARLOS RENATO CUNHA

PRATICABILIDADE TRIBUTÁRIA: EFICIÊNCIA, SEGURANÇA JURÍDICA E
IGUALDADE SOB UMA PERSPECTIVA SEMIÓTICA

Tese apresentada ao Curso de Pós-Graduação em
Direito, Área de Concentração em Direito do
Estado, Setor de Ciências Jurídicas, da
Universidade Federal do Paraná, como requisito
parcial à obtenção do título de Doutor em Direito do
Estado.

Orientadora: Prof.^a Dr.^a Betina Treiger
Gruppenmacher

CURITIBA

2019

C972p

Cunha, Carlos Renato

Praticabilidade tributária: eficiência, segurança jurídica e igualdade sob uma perspectiva semiótica / Carlos Renato Cunha; orientadora: Betina Treiger Gruppenmacher. – Curitiba, 2019.
687 p.

Bibliografia: p. 628-687.

Tese (Doutorado) – Universidade Federal do Paraná, Setor de Ciências Jurídicas, Programa de Pós-graduação em Direito. Curitiba, 2019.

1. Direito tributário. 2. Semiótica. 3. Igualdade perante a lei. I. Gruppenmacher, Betina Treiger. II. Título.

CDU 336.2

**Catalogação na publicação - Universidade Federal do Paraná
Sistema de Bibliotecas - Biblioteca de Ciências Jurídicas
Bibliotecário: Pedro Paulo Aquilante Junior - CRB 9/1626**

TERMO DE APROVAÇÃO

Os membros da Banca Examinadora designada pelo Colegiado do Programa de Pós-Graduação em DIREITO da Universidade Federal do Paraná foram convocados para realizar a arguição da tese de Doutorado de **CARLOS RENATO CUNHA** intitulada: **PRATICABILIDADE TRIBUTÁRIA: Eficiência, Segurança Jurídica e Igualdade sob uma perspectiva semiótica**, sob orientação da Profa. Dra. BETINA TREIGER GRUPENMACHER, que após terem inquirido o aluno e realizado a avaliação do trabalho, são de parecer pela sua APROVAÇÃO no rito de defesa.

A outorga do título de doutor está sujeita à homologação pelo colegiado, ao atendimento de todas as indicações e correções solicitadas pela banca e ao pleno atendimento das demandas regimentais do Programa de Pós-Graduação.

CURITIBA, 16 de Agosto de 2019.




BETINA TREIGER GRUPENMACHER
Presidente da Banca Examinadora




MARIA DE FATIMA RIBEIRO
Avaliador Externo (UNIVERSIDADE DE MARÍLIA)



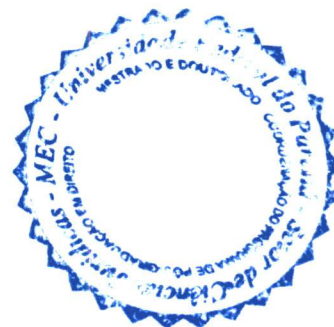
JOSÉ ROBERTO VIEIRA
Avaliador Interno (UNIVERSIDADE FEDERAL DO PARANÁ)



LUCAS GALVÃO DE BRITO
Avaliador Externo (INSTITUTO BRASILEIRO DE ESTUDOS
TRIBUTÁRIOS)



PAULO AYRES BARRETO
Avaliador Externo (UNIVERSIDADE FEDERAL DO PARANÁ)
de São Paulo



ATA DE SESSÃO PÚBLICA DE DEFESA DE DOUTORADO PARA A OBTENÇÃO DO GRAU DE DOUTOR EM DIREITO

No dia dezesseis de agosto de dois mil e dezenove às 14:00 horas, na sala De Defesas - 317, Praça Santos Andrade, 50 - Centro - PPGD - UFPR, foram instaladas as atividades pertinentes ao rito de defesa de tese do doutorando **CARLOS RENATO CUNHA**, intitulada: **PRATICABILIDADE TRIBUTÁRIA: Eficiência, Segurança Jurídica e Igualdade sob uma perspectiva semiótica**, sob orientação da Profa. Dra. BETINA TREIGER GRUPENMACHER. A Banca Examinadora, designada pelo Colegiado do Programa de Pós-Graduação da Universidade Federal do Paraná em DIREITO, foi constituída pelos seguintes Membros: BETINA TREIGER GRUPENMACHER (UNIVERSIDADE FEDERAL DO PARANÁ), MARIA DE FATIMA RIBEIRO (UNIVERSIDADE DE MARÍLIA), JOSÉ ROBERTO VIEIRA (UNIVERSIDADE FEDERAL DO PARANÁ), LUCAS GALVÃO DE BRITTO (INSTITUTO BRASILEIRO DE ESTUDOS TRIBUTÁRIOS), PAULO AYRES BARRETO (UNIVERSIDADE FEDERAL DO PARANÁ). A presidência iniciou os ritos definidos pelo Colegiado do Programa e, após exarados os pareceres dos membros do comitê examinador e da respectiva contra argumentação, ocorreu a leitura do parecer final da banca examinadora, que decidiu pela *aprovação*. Este resultado deverá ser homologado pelo Colegiado do programa, mediante o atendimento de todas as indicações e correções solicitadas pela banca dentro dos prazos regimentais definidos pelo programa. A outorga de título de doutor está condicionada ao atendimento de todos os requisitos e prazos determinados no regimento do Programa de Pós-Graduação. Nada mais havendo a tratar a presidência deu por encerrada a sessão, da qual eu, BETINA TREIGER GRUPENMACHER, lavrei a presente ata, que vai assinada por mim e pelos demais membros da Comissão Examinadora.

CURITIBA, 16 de Agosto de 2019.



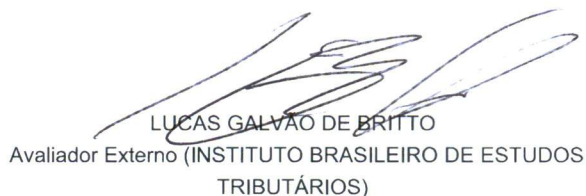
BETINA TREIGER GRUPENMACHER
Presidente da Banca Examinadora



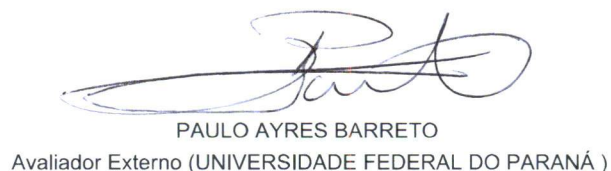
MARIA DE FATIMA RIBEIRO
Avaliador Externo (UNIVERSIDADE DE MARÍLIA)



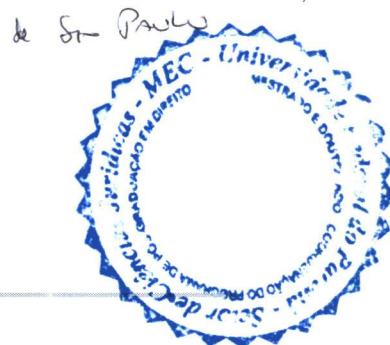
JOSÉ ROBERTO VIEIRA
Avaliador Interno (UNIVERSIDADE FEDERAL DO PARANÁ)



LUCAS GALVÃO DE BRITTO
Avaliador Externo (INSTITUTO BRASILEIRO DE ESTUDOS
TRIBUTÁRIOS)



PAULO AYRES BARRETO
Avaliador Externo (UNIVERSIDADE FEDERAL DO PARANÁ)



À Luísa e ao Artur

Porque vossa repentina chegada pode não ter tornado as coisas mais práticas, mas as fez, com toda a certeza, mais belas!

AGRADECIMENTOS

Expresso aqui meus profundos agradecimentos àqueles que tornaram esse trabalho possível, àqueles que fizeram praticável, factível, este labor difícil, mas recompensador.

À Deus, desde o imponderável metafísico!

À Amanda, por tudo...! Não me sinto merecedor de sua compreensão e amor durante esses longos quatro anos... saiba que sem seu apoio, nas pequenas e grandes coisas, esse momento não seria possível!

Aos meus filhos, recém-chegados ao mundo, pelos sorrisos e balbucios que serviram de bálsamo nos piores momentos!

À Professora Betina, pela difusão de conhecimento, pela orientação e pelo apoio! A Sra. acreditou no potencial desse trabalho desde o início e é graças a isso que pude chegar aqui. Sinto-me privilegiado por ter podido conviver com a Sra. e por ser um dos seus orientandos: saiba que todos somos gratos por seu carinho e atenção maternos!

Aos professores do Programa de Pós-Graduação da UFPR, que talvez não imaginem o quanto colaboraram com este trabalho e com minha vida acadêmica; saibam que há um pouco de todos os Srs. nestas páginas. Em especial, gostaria de citar os sempre profundos conhecimentos de Direito Tributário do Prof. José Roberto Vieira – os diálogos travados e o seu apoio foram essenciais para o resultado alcançado –; os ensinamentos de Filosofia do Direito, de Lógica e de Epistemologia do Prof. César Serbena; as magistrais aulas sobre Teoria da Argumentação da Profa. Natalina Stamile; os aprendizados ímpares nas disciplinas de Metodologia da Pesquisa e de História do Direito ministradas pelo Prof. Luís Fernando Lopes Pereira; tudo o que aprendi com o brilhante Prof. Fabrício Tomio, que ao falar sobre Teoria do Estado, ensina-nos a sair da metafísica típica dos juristas e ao Prof. Emerson Gabardo, que me mostrou um Direito Administrativo que não conhecia e que deixou marcas profundas na presente tese!

Aos amigos que já faziam parte de minha vida e àqueles que se somaram durante o curso: os diálogos sobre temas tão interessantes e profundos contribuíram muito para o que aqui apresento; o apoio material em Curitiba para quem vem de fora também nunca será esquecido. Correndo o risco de esquecer alguém, nomino Valterlei Costa, Maurício Timm do Valle, Nayara Camargo Pinto, Ricardo Siqueira de Carvalho, Júlio da Costa Rostirola Aveiro, Elisa Stein, Laís Piletti, Maurício Doutor, Guilherme Rossini, Flávio Lima, Renê Chiquetti Rodrigues, Nestor Castilho Gomes, José Arthur Castilho, Thiago Hansen, Rogéria Dotti, Laércio Andrade, Edna Torres, Letícia Kreuz, Jordão Violin, Dayana de Carvalho Uhdre, César Bolzani, Priscila Barbosa, Erica Requi, Fernando Castelo, João Paulo Arrozi, Melanie Merlin, André Luiz Arnt Ramos, Thaís Amoroso Pascoal (desde a UEL!), Railton Carvalho, Paula Pereira Pessoa, Raul Belúcio Nogueira, Tatiana Lauand, Melanie Merlin de Andrade, Thiago Valiati e Gustavo Garcia!

A todos os que, sem nada ganhar em troca além de muito trabalho, se dispuseram a ler as versões prévias desse trabalho e a colaborar com críticas construtivas e com a indicação de importantes fontes de pesquisa, pelas quais sou muito grato: Valterlei Costa, Nayara Camargo Pinto (os dois primeiros com menção honrosa pelo empenho da análise detalhada), Daniel Giotti de Paula, Carolina Borchart, Katty Cynara Viana, Dayana Uhdre, Marcelo Diniz, Fellipe Fortes e Marília Amaral! À Regina Aranda pelo irretocável e eficiente trabalho em relação à revisão do trabalho!

À Procuradoria-Geral do Município e à Secretaria Municipal de Recursos Humanos de Londrina, pelo reconhecimento da importância dessa pesquisa por meio do apoio em relação aos afastamentos que se fizeram necessários, em especial às chefias que se sucederam e que sempre me apoiaram, Procuradores-Gerais Dr. Paulo César Gonçalves Valle e Dr. João Luiz Martins Esteves, Procuradores-Gerais Adjuntos Sérgio Veríssimo de Oliveira Filho e Renata Kawassaki Siqueira e Gerentes Amanda Casado Ribas e Marcelo Moreira Candeloro. A todos os demais colegas Procuradores e técnicos que me auxiliaram direta ou indiretamente durante essa fase, em especial aos colegas da equipe da Gerência de Execução Fiscal, quando lá estive, e aos membros da equipe da Gerência de Assuntos Fiscais e Tributários: Fábio César Teixeira, Ana Lúcia Malavasi Costa, Thaís Ferraz Martin Robles Coelho, José Roberto Reale, Carolina Bombonato Borchart e Larissa Farias Marques!

Aos meus colegas do Cunha, Kodani e Oliveira, Advocacia e Consultoria, que igualmente sempre me apoiaram em fatos e em palavras: Rogério Issao Kodani, Sérgio Veríssimo de Oliveira Filho, Wagner Lai, à secretária Jéssica Viegas Bernardo e aos estagiários Mônica de Cássia dos Santos Lopes e Matheus Belisario Piccinin Soares!

À Coordenação do Curso de Direito e aos meus colegas da Pontifícia Universidade Católica do Paraná, Campus Londrina, e à equipe do IBET-Londrina pelo apoio, agradecimento que se estende às coordenações e aos colegas da Faculdade Catuaí e da Faculdades Londrina em relação ao período em que fiz parte das respectivas equipes!

Aos sempre prestativos funcionários da UFPR, em especial aos da Secretaria da Pós-Graduação e da Biblioteca, cuja eficiência e disponibilidade são impressionantes!

À cada um que, durante toda a minha vida, colaborou com um pequeno tijolo – ou por paredes inteiras – na construção que aqui se vê, por volta de minhas trinta e nove voltas ao redor do Sol: aos meus pais Celso e Claudinéa (obrigado!), à minha irmã Carolina (obrigado!), a todos os professores que tive a oportunidade de ter durante toda minha vida, desde a infância – e nunca esquecerei que, sem ter dinheiro para pagar a inscrição no vestibular de Direito da Universidade Estadual de Londrina, foi uma “vaquinha” realizada de forma espontânea entre meus professores do Colégio Estadual Hermínia Lupion, na pequena cidade de Ribeirão do Pinhal, que permitiu que eu iniciasse meus estudos universitários – (obrigado!). Desde lá, passando pela UEL, pelo IBET e pela UFPR, ficam meus agradecimentos; também aos autores dos textos que foram aqui referenciados e que, nessa enorme rede colaborativa que é a ciência, tiveram suas ideias de algum modo frutificando na tese que apresentamos, em especial às Professoras Misabel Derzi e Regina Helena Costa, sem cujas obras essenciais sobre o tema talvez não tivéssemos os alicerces para iniciar o que fizemos (obrigado!).

Bem, seria impraticável nominar a cada um que colaborou, direta ou indiretamente com o fim desta jornada. A vontade é de agradecer a cada pessoa que cruzou meu caminho durante toda a vida, pois cada um que fez parte dessa jornada! Parafraseando o poeta, nessa Londrina nublada e chuvosa de 4 de julho de 2019 não há lua nem conhaque, mas esse momento me bota comovido como o diabo...

Muitos, muitos mesmo, não foram aqui mencionados... saibam todos que levarei para sempre essa enorme gratidão! Muito obrigado!

[...] Da semia
Do sema, do semema, do semantema,
Do lexema,
Do classema, do mema, do sentema,
Libera nos, Domine.

[...]
Da leitura sintagmática,
Da leitura paradigmática do enunciado
Da linguagem fática,
Da fatividade e da não-fatividade na oração principal,
Libera nos, Domine.

[...]
Do programa epistemológico da obra,
Do corte epistemológico e do corte dialógico,
Do substrato acústico do culminador,
Dos sistemas genitivamente afins,
Libera nos, Domine.

[...]
Das aparições de Chomsky, de Mehler, de Perchonock
De Saussure, Cassirer, Troubetzkoy, Althusser
De Zolkiewsky, Jacobson, Barthes, Derrida, Todorov
De Greimas, Fodor, Chao, Lacan et caterva
Libera nos, Domine.

(Carlos Drummond de Andrade, Exorcismo).

[...] Seguir uma regra, fazer uma comunicação, dar uma ordem, jogar uma partida de xadrez, são *hábitos* (usos, instituições).

Compreender uma frase significa compreender uma língua. Compreender uma língua significa dominar uma técnica.

(Ludwig Wittgenstein, Investigações Filosóficas, Aforismo 198, p. 113).

RESUMO

Tese que visa analisar a praticabilidade tributária, partindo de um recorte linguístico típico da Teoria Analítica do Direito para utilizar como método a Semiótica, tendo por objetivo indicar a sua natureza jurídica, seu fundamento jurídico, sua tipologia e os limites para sua aplicação no direito brasileiro, para, por fim, analisar alguns casos práticos com a aplicação da teoria. Faz uma análise sobre as três dimensões semióticas, sintática, semântica e pragmática, no contexto linguístico geral e no âmbito jurídico, fixando a possibilidade de conciliação entre as análises estrutural e funcional do Direito, buscando a conciliação entre a Teoria Pura do Direito de Kelsen e as teorias da argumentação racional, inclusive no âmbito do Direito Tributário, sob os ditames do devido processo legal. Analisa o conceito e as várias dimensões do Princípio da Eficiência em matéria tributária. Por meio de revisão bibliográfica, debate as diferentes conceituações sobre a praticabilidade tributária, fazendo o mesmo em relação aos seus fundamentos jurídicos e extrajurídicos. Apresenta uma classificação de suas diversas manifestações, indicando as características básicas que permitem separar os modos ordinário e simplificado de aplicação de normas tributárias. Analisa as tensões entre os Princípios da Eficiência, da Segurança Jurídica e da Igualdade, propondo formas de conciliação exegética e apresentando proposta interpretativa acerca dos limites jurídicos impostos por nosso ordenamento jurídico às diversas técnicas de praticabilidade tributária. Aplica, ao final, as conclusões encontradas a casos práticos de técnicas simplificadoras de aplicação normativo-tributária. Conclui que a praticabilidade tributária é uma denominação que se atribui a uma série de técnicas de aplicação/criação de normas tributárias pelo Estado em suas funções legislativa e administrativa, com a finalidade de maior eficiência procedimental sob a óptica estatal, que contém três características que podem se manifestar em conjunto ou separadamente, quais sejam, a Delegação, a Generalização e a Sintetização, encontráveis em cotejo com o modo de aplicação padrão das normas tributárias fixado segundo o posicionamento majoritário da doutrina, que possuem por características as noções contrapostas de Avocação, Individualização e de Analiticidade, respectivamente. Conclui também ser possível indicar regras de resiliência para avaliação da validade das técnicas de praticabilidade, que são casos de derrotabilidade das técnicas simplificadoras que lhes dão os limites jurídicos objetivos, com um resíduo sujeito a análise da proporcionalidade e da razoabilidade.

Palavras-chave: Direito Tributário. Praticabilidade Tributária. Semiótica. Eficiência Tributária. Segurança Jurídica. Igualdade.

ABSTRACT

The thesis aims to analyze tax practicability, starting from a typical linguistic clipping of the Analytical Theory of Law to use Semiotics as a method, aiming to indicate its legal nature, its legal basis, its typology and the limits for its application in Brazilian law, to finally analyze some practical cases of the application of the theory. It analyzes the three semiotic dimensions: syntactics, semantics and pragmatics, in the general linguistic context and in the legal context, establishing the possibility of conciliation between the structural and functional analysis of the Law, seeking the conciliation between Kelsen's Pure Theory of Law and theories of rational argumentation, including the scope of Tax Law, under the concept of due legal process. It analyzes the concept and the various dimensions of the Principle of Efficiency in Tax matters. Through a bibliographical review, it discusses the different conceptualizations on tax feasibility, doing the same with its juridical and extra juridical foundations. It presents a classification of its various manifestations, indicating the basic characteristics that allow to separate the ordinary and simplified forms of application of tax norms. It analyzes the tensions between the Principles of Efficiency, Legal Security and Equality, proposing forms of exegetical reconciliation and presenting an interpretive proposal about the legal limits imposed by our legal system to the various techniques of tax feasibility. It applies, in the end, the conclusions found to practical cases of simplifying techniques of normative-tax application. It concludes that the tax practicability is a denomination that is attributed to a series of techniques of application/creation of tax norms by the State in its legislative and administrative functions, with the purpose of better procedural efficiency under the state perspective, which contains three characteristics that can be manifested jointly or separately, namely, Delegation, Generalization and Synthesis, found in accordance with the standard application of tax rules established according to the majority position of doctrine, which have respectively as characteristics the opposing notions of Indelegability, Individualization and Analiticity. It also concludes that it is possible to indicate resilience rules for assessing the validity of practicability techniques, which are cases of defeasibility of simplifying techniques that give them objective legal limits, with a residue subject to proportionality and reasonability analysis.

Keywords: Tax Law. Tax Practicability. Semiotics. Tax Efficiency. Legal Security. Equality.

RESUMEN

Tesis que busca analizar la practicabilidad tributaria partiendo de un recorte lingüístico típico de la Teoría Analítica del Derecho para utilizar como método a la Semiótica, teniendo como objetivo indicar su naturaleza jurídica, su fundamento jurídico, su tipología y los límites para su aplicación en el derecho brasileño para, finalmente, analizar algunos casos prácticos con la aplicación de la teoría. Se hace un análisis sobre las tres dimensiones semióticas: sintáctica, semántica y pragmática en el contexto lingüístico general y en el ámbito jurídico, fijando la posibilidad de conciliación entre los análisis estructural y funcional del Derecho, buscando la conciliación entre la Teoría Pura del Derecho de Kelsen y las teorías de la argumentación racional, incluso en el ámbito del Derecho Tributario bajo los dictámenes del debido proceso legal. Analiza el concepto y las diversas dimensiones del Principio de la Eficiencia en materia tributaria. Por medio de revisión bibliográfica, discute las diferentes concepciones sobre la practicabilidad tributaria, haciendo lo mismo en relación a sus fundamentos jurídicos y extrajurídicos. Presenta una clasificación de sus diversas manifestaciones, indicando las características básicas que permiten separar los modos ordinario y simplificado de aplicación de normas tributarias. Analiza las tensiones entre los Principios de Eficiencia, Seguridad Jurídica e Igualdad, proponiendo formas de conciliación exegética y presentando una propuesta interpretativa acerca de los límites jurídicos impuestos por nuestro ordenamiento jurídico a las diversas técnicas de practicabilidad tributaria. Se aplica al final las conclusiones encontradas en casos prácticos de técnicas simplificadoras de aplicación normativo-tributaria. Concluye que la practicabilidad tributaria es una denominación que se atribuye a una serie de técnicas de aplicación/creación de normas fiscales por el Estado en sus funciones legislativa y administrativa, con la finalidad de una mayor eficiencia procedimental bajo la óptica estatal que contiene tres características que pueden manifestarse en conjunto o por separado, las cuáles son: la Delegación, la Generalización y la Sintetización, encontrables en comparación con el modo de aplicación estándar de las normas tributarias fijado según el posicionamiento mayoritario de la doctrina, que poseen por características las nociones contrapuestas de Avocación, Individualización y de Analiticidad respectivamente. Concluye también que es posible indicar reglas de resiliencia para evaluar la validez de las técnicas de practicabilidad, que son casos de derrotabilidad de las técnicas simplificadoras que les dan los límites jurídicos objetivos, con un residuo sujeto a análisis de la proporcionalidad y de la razonabilidad.

Palabras clave: Derecho Tributario. Practicabilidad Fiscal. Semiótica. Eficiencia Tributaria. Seguridad jurídica. Igualdad.

LISTA DE FIGURAS

Figura 1 - Função sógnica	57
Figura 2 - Tipos de Praticabilidade Tributária	299

LISTA DE QUADROS

Quadro 1 -	Leituras possíveis do art. 145, § 1º, CF/88	413
Quadro 2 -	Modo Padrão e Praticabilidade válida e inválida	439
Quadro 3 -	Competência nos casos de Delegação.....	466
Quadro 4 -	Competência nos casos de Generalização	466
Quadro 5 -	Competência nos casos de Sintetização	467
Quadro 6 -	Condicionamento formal nos casos de Delegação.....	472
Quadro 7 -	Condicionamento material nos casos de Delegação.....	474
Quadro 8 -	Metonimização nos casos de Generalização	479
Quadro 9 -	Teses fixadas sobre a Delegação (Capítulo 5)	514
Quadro 10 -	Técnicas de Delegação válidas "a priori"	515
Quadro 11 -	Regras de Resiliência da Avocação (Limites da Delegação)	516
Quadro 13 -	Regras de Resiliência da Administrativização por DELEGAÇÃO LEGISLATIVA E POR Deslegalização	517
Quadro 14 -	Regras de Resiliência da Administrativização por Polissemização e por Agencificação	518
Quadro 15 -	Regras de Resiliência da Terceirização (Privatização, Descentralização e Desjudicialização)	519
Quadro 16 -	Teses fixadas sobre a Generalização (Capítulo 5)	520
Quadro 17 -	Técnicas de Generalização válidas "a priori"	520
Quadro 18 -	Regras de Resiliência nos casos de Generalização.....	522
Quadro 19 -	Teses fixadas sobre a Sintetização (Capítulo 5)	523
Quadro 20 -	Técnicas de Sintetização válidas "a priori"	523
Quadro 21 -	Regras de Resiliência da Analiticidade - Limites da Sintetização	524
Quadro 22 -	Regras de Resiliência da Abreviação (Ocultação e Contração) e Sumarização (Simplificação)	525
Quadro 23 -	Regras de Resiliência da Sumarização (Indução)	526
Quadro 24 -	Limites para o Lançamento por Homologação	532
Quadro 25 -	Limites para o Lançamento por Homologação	533
Quadro 26 -	Limites para as Delegações no âmbito do SAT/RAT com a aplicação do FAP	537
Quadro 27 -	Limites para a Delegação de fixação de valor de taxas e de contribuições corporativas dentro de limites legais.....	539
Quadro 28 -	Limites para a arbitragem em matéria tributária (Desjudicialização)	545
Quadro 29 -	Limites para atos normativos que fixem parâmetros para a Fiscalização Tributária (Pautas fiscais de efeitos internos)	548
Quadro 30 -	Limites para Plantas Genéricas de Valores de IPTU e para Pautas do IPVA (pautas em casos de lançamento de ofício como regra)	555
Quadro 31 -	Limites para o uso de pautas em casos de lançamento de ofício subsidiário	560
Quadro 32 -	Limites nos casos do uso de pautas nas contribuições previdenciárias incidentes sobre atividades de construção civil	561
Quadro 33 -	Limites para o Lançamento por Arbitramento	563

Quadro 34 -	Limites para a dedução simplificada no IRPF	565
Quadro 35 -	Limites para o teto de dedução com educação no IRPF	567
Quadro 36 -	Limites para a tributação em bases correntes no IR e na CSLL	570
Quadro 37 -	Limites para a tributação exclusiva na fonte ou em separado no IR e na CSLL	571
Quadro 38 -	Limites para o IRPJ Lucro Presumido.....	573
Quadro 39 -	Limites para a presunção do critério temporal do fato jurídico tributário do II	574
Quadro 40 -	Limites para a substituição da contribuição previdenciária antes do § 13 ao art. 195 da CF/88.....	578
Quadro 41 -	Limites para a os casos da “desoneração da folha” após Lei 13.161/2015	578
Quadro 42 -	Limites para a incidência do IPI e do ICMS entre estabelecimentos.....	581
Quadro 43 -	Taxas fixas	582
Quadro 44 -	Comparação valores do ISS	584
Quadro 45 -	ISS Fixo.....	585
Quadro 46 -	Comparação de valores no SIMEI	586
Quadro 47 -	Simeí.....	587
Quadro 48 -	Protesto de CDAs e inscrição em cadastro de inadimplentes	591
Quadro 49 -	Exigência de Certidões Tributárias	597
Quadro 50 -	Averbação pré-executória	598
Quadro 51 -	Limites para a Generalização nos Preços de Transferência	604
Quadro 52 -	Limites para a Delegação nos Preços de Transferência (art. 20 da Lei 9.460/96)	604

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

ABNT	Associação Brasileira de Normas Técnicas
ADCT	Ato das Disposições Constitucionais Transitórias
ADI	Ação Direta de Inconstitucionalidade
ADIN	Ação Direta de Inconstitucionalidade
AdinMC	Medida cautelar em Ação Direta de Inconstitucionalidade
ADIN-ML	Medida Liminar em Ação Direta de Inconstitucionalidade
ADPF	Ação de Descumprimento de Preceito Fundamental
AED	Análise Econômica do Direito
AgInt	Agravo de Instrumento
AgRg	Agravo Regimental
AMS	Apelação em Mandado de Segurança
ANATEL	Agência Nacional de Telecomunicações
AREsp	Agravo em Recurso Especial
art.	Artigo
BACEN	Banco Central do Brasil
CADIN	Cadastro Informativo de Créditos não quitados
c/c	combinado com
CDA	Certidão de Dívida Ativa
CEF	Caixa Econômica Federal
Cf.	Confira-se
CF/88	Constituição da República Federativa do Brasil de 1988
CGSN	Conselho Gestor do SIMPLES Nacional
CIDE	Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico
CLT	Consolidação das Leis do Trabalho
CNJ	Conselho Nacional de Justiça
COFINS	Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social
Coord.	Coordenador
CONFAZ	Conselho Nacional de Política Fazendária
COSIP	Contribuição para Custeio do Serviço de Iluminação Pública
CPC	Código de Processo Civil
CPMF	Contribuição Provisória sobre a Movimentação Financeira
CPP	Contribuição Previdenciária Patronal
CSLL	Contribuição Social sobre o Lucro Líquido
CTN	Código Tributário Nacional
CUB	Custo Unitário Básico
CVM	Comissão de Valores Mobiliários
DCTFWeb	Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais Eletrônica
DI	Declaração de Importação
DIVULG.	Divulgado
DJE	Diário da Justiça Eletrônico
DPVAT	Seguro de Danos Pessoais Causados por Veículos Automotores de Vias Terrestres
EC	Emenda Constitucional
EResp	Embargos em Recurso Especial
E-Social	Sistema de Escrituração Fiscal Digital das Obrigações Fiscais Previdenciárias e Trabalhistas
FAP	Fator Acidentário de Prevenção
FAT	Fundo de Amparo ao Trabalhador
FGTS	Fundo de Garantia por tempo de serviço
GFIP	Guia de recolhimento do fundo de garantia do tempo de serviço e informações à Previdência Social
HC	<i>Habeas Corpus</i>
IBAMA	Instituto Brasileiro do Meio Ambiente e dos Recursos Naturais Renováveis
IBET	Instituto Brasileiro de Estudos Tributários
Ibid.	Ibidem
ICMS	Imposto sobre a circulação de mercadorias e serviços
Id.	Idem

IE	Imposto de exportação
i.é.	Isto é
II	Imposto de importação
INCRA	Instituto Nacional de Colonização e Reforma Agrária
INSS	Instituto Nacional do Seguro Social
IOF	Imposto sobre operações de crédito, câmbio e seguro
IPI	Imposto sobre produtos industrializados
IPMF	Imposto Provisório sobre a Movimentação Financeira
IPTU	Imposto Predial e Territorial Urbano
IPVA	Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores
IR	Imposto sobre a renda
IRPF	Imposto sobre a renda da pessoa física
IRPJ	Imposto sobre a renda da pessoa jurídica
ISS	Imposto sobre serviços
ITBI	Imposto sobre a Transmissão de Bens Imóveis
ITCMD	Imposto sobre a Transmissão Causa Mortis e Doações
ITR	Imposto Territorial Rural
Julg.	Julgamento
LC	Lei Complementar
LEF	Lei de Execuções Fiscais
LINDB	Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro
LRF	Lei de Responsabilidade Fiscal
MC	Medida Cautelar
Min.	Ministro
MS	Mandado de Segurança
n.	número
NBR	Norma Técnica brasileira
OAB	Ordem dos Advogados do Brasil
OCDE	Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Económico ou Econômico
Org.	Organizador
PEC	Projeto de Emenda à Constituição
PGFN	Procuradoria Geral da Fazenda Nacional
PGV	Planta Genérica de Valores
PIS	Programa de Integração Social
PUBLIC.	Publicado
PUC-SP	Pontifícia Universidade Católica de São Paulo
Rel.	Relator(a)
RE	Recurso Extraordinário
REsp	Recurso Especial
RET	Regime Especial de Tributação
RAT	Riscos Ambientais do Trabalho
RFB	Receita Federal do Brasil
RMIT	Regra-Matriz de Incidência Tributária
RMS	Recurso em Mandado de Segurança
RT	Revista dos Tribunais
SAT	Seguro de Acidente de Trabalho
SIMEI	Sistema de recolhimento em valores fixos do microempreendedor individual
SIMPLES	Regime unificado de recolhimento de tributos e contribuições devidos pelas microempresas e empresas de pequeno porte
STF	Supremo Tribunal Federal
STJ	Superior Tribunal de Justiça
TJMG	Tribunal de Justiça de Minas Gerais
Trad.	Tradutor
TRF	Tribunal Regional Federal
UFMG	Universidade Federal de Minas Gerais
UFPR	Universidade Federal do Paraná
UFRGS	Universidade Federal do Rio Grande do Sul
UFRJ	Universidade Federal do Rio de Janeiro
v.g.	<i>verbi gratia</i>

PLANO DA TESE

I – FUNDAMENTOS DE ANÁLISE DA PRATICABILIDADE TRIBUTÁRIA

CAPÍTULO 1 – SEMIÓTICA JURÍDICA: LÓGICA, DICIONÁRIO E ARGUMENTAÇÃO

- 1.1 Direito e Língua
- 1.2 Análise Sintático-Semântica, ou o *locus* por excelência da teoria pura do direito
- 1.3 Análise semântico-Pragmática, ou “Além de Kelsen sem sair de Kelsen”

CAPÍTULO 2 – TRIBUTO, SEMIÓTICA E EFICIÊNCIA

- 2.1 Gulliver, os Habitantes de Lilipute e o Relógio
- 2.2 A riqueza da análise Sintático-Semântica do Direito Tributário: Tributo, Norma, Regra-Matriz de Incidência e Hierarquia
- 2.3 O Direito Tributário semântico-pragmático
- 2.4 O Dialeto “falado” no direito tributário: uso linguístico
- 2.5 O Princípio da Eficiência Administrativa em matéria tributária

II – IDENTIFICANDO A PRATICABILIDADE TRIBUTÁRIA: NATUREZA, FUNDAMENTO E TIPOLOGIA

CAPÍTULO 3 – O que é a Praticabilidade Tributária? Refletindo sobre pragmática, técnica e eficiência

- 3.1 Existe essa tal de Praticabilidade? Uma primeira ideia
- 3.2 Para um Conceito de Praticabilidade Tributária
- 3.3 Delimitando o Objeto
- 3.4 Ousando uma definição (Sintética)

CAPÍTULO 4 – AS TÉCNICAS DE PRATICABILIDADE TRIBUTÁRIA: DELEGAÇÃO, GENERALIZAÇÃO E SINTETIZAÇÃO

- 4.1 A exuberante fauna da praticabilidade: sua taxonomia, segundo doutrina (e algo sobre ornitorrincos e cisnes)
- 4.2 Avocação, Individualização e Analiticidade: o modo padrão de aplicação normativa.
- 4.3 Delegação, Generalização e Sintetização: análise da estrutura, função e efeitos da praticabilidade tributária
- 4.4 Tipologia da Praticabilidade Tributária
- 4.5 Uma vez mais, ousando uma Definição (analítica)

III – OS LIMITES DA PRATICABILIDADE TRIBUTÁRIA

CAPÍTULO 5 – EFICIÊNCIA, SEGURANÇA JURÍDICA E IGUALDADE: UM TRILEMA

- 5.1 Adam Smith, Salomão e as coisas que nunca mudam
- 5.2 A tensão entre as técnicas de Praticabilidade Tributária, a Segurança Jurídica e a Igualdade
- 5.3 Liberdade, Segurança Jurídica e Legalidade Tributária
- 5.4 Justiça, Igualdade, Capacidade Contributiva e Solidariedade
- 5.5 O trilema reinterpretado: nosso sistema tributário é rígido, mas nem tanto. Ou, as zonas de entrelaçamento entre a Segurança Jurídica, a Igualdade e a Eficiência

CAPÍTULO 6 – LIMITES DA PRATICABILIDADE TRIBUTÁRIA: ENTRE RACIONALIDADE, RESILIÊNCIA E ARGUMENTAÇÃO

- 6.1 Aristóteles, Sidarta, o caminho do meio e a “boa” ou “má” praticabilidade tributária: as fronteiras epistemológicas na indicação de seus limites
- 6.2 Reconstrução racional da “Eficiência Igualitária Legalista” como norma(s) de competência constitucional para atuação estatal no âmbito tributário: o garantismo nomodinâmico do devido processo legal
- 6.3 Limites jurídicos à Praticabilidade Tributária: Delegação, Generalização e Sintetização sob o viés do discurso racional: uma visão geral
- 6.4 Regras de Resiliência como forma de controle racional da Praticabilidade Tributária
- 6.5 Síntese dos Limites Jurídicos à Praticabilidade Tributária

IV - A PRATICABILIDADE TRIBUTÁRIA NA PRÁTICA: APLICANDO A TEORIA

CAPÍTULO 7 – ANALISANDO CASOS: A LINGUAGEM TRIBUTÁRIA SIMPLIFICADA DESVELADA

- 7.1 Proteu, Loki e as muitas faces da Praticabilidade tributária
- 7.2 Casos de Delegação: quando o falante pode dizer o que diz e quando estamos diante de verborreia sob a forma de usurpações e de renúncias de competência
- 7.3 Casos de Generalização: entre Metonímias e Metáforas tributárias aceitáveis e as que agredem o discurso com engodos jurídicos
- 7.4 Casos de Sintetização: Elipses e Aglutinações que simplificam sem obstar a compreensão e situações de cacofonia normativa formada de barbarismos, vulgarismos e de sanções políticas
- 7.5 Casos com Técnicas mistas: o “certo” e o “errado” na “fala” jurídico-tributária

SUMÁRIO

	INTRODUÇÃO	23
I.	POR QUE FALAR DA PRATICABILIDADE TRIBUTÁRIA: A DELIMITAÇÃO DO PROBLEMA.....	23
II.	O “COMO” COMPREENDER A PRATICABILIDADE TRIBUTÁRIA: O MÉTODO ESCOLHIDO E AS PREMISSAS EPISTEMOLÓGICAS.....	25
III.	ALGUNS QUESTIONAMENTOS SOBRE A PRATICABILIDADE TRIBUTÁRIA: AS HIPÓTESES	38
IV.	O CAMINHO A SER TRILHADO: O PLANO DA TESE	39
V.	AS PALAVRAS FINAIS SOBRE AS PALAVRAS INICIAIS	40

PRIMEIRA PARTE FUNDAMENTOS DE ANÁLISE DA PRATICABILIDADE TRIBUTÁRIA

1	SEMIÓTICA JURÍDICA: LÓGICA, DICIONÁRIO E ARGUMENTAÇÃO	42
1.1	DIREITO E LÍNGUA	42
1.1.1	PRÓLOGO: SE O DIREITO É UMA LÍNGUA, A PRATICABILIDADE SERIA UM MODO DE DIZÊ-LA?	42
1.1.2	SER E DEVER-SER, FUNÇÕES DA LINGUAGEM E A NORMA COMO PROPOSIÇÃO	47
1.1.3	DIMENSÕES SEMIÓTICAS E O UNIVERSO JURÍDICO.....	55
1.2	ANÁLISE SINTÁTICO-SEMÂNTICA, OU O LOCUS POR EXCELÊNCIA DA TEORIA PURA DO DIREITO..	59
1.2.1	DA SINTÁTICA EM GERAL E DA SINTÁTICA JURÍDICA: DIREITO, LÓGICA E GRAMÁTICA.....	59
1.2.1.1	Da Sintática: definição e alguns fenômenos	59
1.2.1.2	A norma jurídica como signo e o escopo da sintática jurídica	62
1.2.1.3	Um pouco sobre a(s) Lógica(s) Deontica(s), ou, sem ingenuidade quanto à “Estrutura Lógica” da Norma Jurídica	63
1.2.2	DA SEMÂNTICA EM GERAL E DA SEMÂNTICA JURÍDICA: DIREITO, SENTIDO E DICIONÁRIO	71
1.2.2.1	Da Semântica: definição e o problema do sentido.....	71
1.2.2.2	O Direito é linguagem que se utiliza da linguagem natural: a Semântica juridicizada	76
1.2.3	A TEORIA PURA DO DIREITO COMO INSTRUMENTO METODOLÓGICO SINTÁTICO-SEMÂNTICO: HIERARQUIA E MOLDURA NORMATIVA.....	79
1.3	ANÁLISE SEMÂNTICO-PRAGMÁTICA, OU, “ALÉM DE Kelsen SEM SAIR DE Kelsen”	84
1.3.1	A PRAGMÁTICA NA LINGÜÍSTICA: LÍNGUA, FALA E DISCURSO	84
1.3.2	PRAGMÁTICA E DIREITO: PANORAMAS.....	91
1.3.2.1	Olhares e fronteiras	91
1.3.2.2	Da retomada da Retórica e as Teorias da Argumentação Jurídica	96
1.3.3	OS JOGOS LINGÜÍSTICOS POSITIVADOS, OU, SOBRE OS LIMITES DO DISCURSO JURÍDICO NO ESTADO DE DIREITO.....	105
1.3.3.1	Da possível conciliação das análises sintático-semântica e semântico-pragmática do discurso jurídico e das regras pragmático-procedimentais para o discurso racional no Direito	105
1.3.3.2	Uma síntese da Nomodinâmica: o procedimento conforma o conteúdo, ou, conciliando Kelsen e as Teorias da Argumentação	115
2	TRIBUTO, SEMIÓTICA E EFICIÊNCIA	122
2.1	GULLIVER, OS HABITANTES DE LILIPUTE E O RELÓGIO	122
2.2	A RIQUEZA DA ANÁLISE SINTÁTICO-SEMÂNTICA DO DIREITO TRIBUTÁRIO: TRIBUTO, NORMA, REGRA-MATRIZ DE INCIDÊNCIA E HIERARQUIA.....	123
2.3	O DIREITO TRIBUTÁRIO SEMÂNTICO-PRAGMÁTICO	127
2.3.1	A PRAGMÁTICA TRIBUTÁRIA: FRONTEIRAS DO DIREITO FINANCEIRO E DO ESTADO DE DIREITO	127
2.3.2	O TRIBUTO SOB UM OLHAR FUNCIONAL: FISCALIDADE E EXTRAFISCALIDADE	135
2.3.3	INTERESSES PÚBLICOS PRIMÁRIO E SECUNDÁRIO E AS FINALIDADES DAS NORMAS TRIBUTÁRIAS	142
2.4	O DIALETO “FALADO” NO DIREITO TRIBUTÁRIO: USO LINGÜÍSTICO.....	145
2.4.1	LINGUAGEM JURÍDICA “CULTA” E “VULGAR”, OS DIALETOS E OS MUITOS AUDITÓRIOS. RECORDANDO OS SISTEMAS JURÍDICOS DE ALCHOURRÓN E BULYGIN	145

2.4.2	O DIALETO DOUTRINÁRIO VS. O DIALETO DOS APLICADORES: A BABEL JURÍDICO-TRIBUTÁRIA BRASILEIRA.....	150
2.4.3	AXIOLOGIA E ARGUMENTAÇÃO NO ESTADO DE DIREITO: PRINCÍPIOS E REGRAS NO DIREITO TRIBUTÁRIO.....	152
2.5	O PRINCÍPIO DA EFICIÊNCIA ADMINISTRATIVA EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA	156
2.5.1	A EFICIÊNCIA ALÉM DO DIREITO	156
2.5.2	A EFICIÊNCIA E O ORDENAMENTO JURÍDICO BRASILEIRO.....	160
2.5.2.1	Contextualizando: Burocracia, Gerencialismo e a Reforma Administrativa dos anos 1990.....	160
2.5.2.2	O Princípio da Eficiência Administrativa: uma panaceia?	163
2.5.2.3	A Eficiência é um princípio? Qual o seu significado?	167
2.5.3	EFICIÊNCIA, ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA E TRIBUTAÇÃO	177
2.5.3.1	Uma visão sobre a Administração Tributária no Brasil	177
2.5.3.2	Eficiência Tributária no auditório da dogmática	181
2.5.3.3	Distinguindo: as dimensões da Eficiência Tributária.....	183
2.5.3.3.1	<i>Para quem: o contribuinte ou o Estado?</i>	183
2.5.3.3.2	<i>Para quê: a finalidade atingida ou o meio escolhido?</i>	185
2.5.3.3.3	<i>Por qual meio: custo, tempo ou procedimento?</i>	189

SEGUNDA PARTE

IDENTIFICANDO A PRATICABILIDADE TRIBUTÁRIA: NATUREZA, FUNDAMENTO E TIPOLOGIA

3	O QUE É A PRATICABILIDADE TRIBUTÁRIA? REFLETINDO SOBRE PRAGMÁTICA, TÉCNICA E EFICIÊNCIA.....	197
3.1	EXISTE ESSA TAL DE PRATICABILIDADE? UMA PRIMEIRA IDEIA	197
3.1.1	SOBRE PÉGASOS, UNICÓRNIOS E OS PLANETAS VULCANO E NETUNO	197
3.1.2	IDENTIFICANDO PADRÕES NO UNIVERSO FENOMÊNICO	204
3.1.3	E A DOGMÁTICA DISSE: “FAÇA-SE A PRATICABILIDADE! E VIU QUE ERA BOA (OU NEM TANTO)”. “ISTO SERÁ CHAMADO DE...”	207
3.2	PARA UM CONCEITO DE PRATICABILIDADE TRIBUTÁRIA.....	210
3.2.1	PRIMEIRA APROXIMAÇÃO: REVISITANDO O AUDITÓRIO DOUTRINÁRIO E AS PRIMEIRAS DESAMBIGUAÇÕES DOS VÁRIOS USOS DO NOME “PRATICABILIDADE”	210
3.2.1.1	As propostas existentes sobre sua natureza jurídica.....	210
3.2.1.1.1	<i>A Praticabilidade como noção pré-jurídica de comodidade</i>	211
3.2.1.1.2	<i>A Praticabilidade como categoria lógico-jurídica</i>	213
3.2.1.1.3	<i>A Praticabilidade como um princípio jurídico</i>	214
3.2.1.1.4	<i>A Praticabilidade como uma técnica</i>	223
3.2.1.1.5	<i>A Praticabilidade como forma de organização da Administração Tributária</i>	223
3.2.1.1.6	<i>A Praticabilidade como classificação das normas de competência tributária</i>	224
3.2.1.1.7	<i>A Praticabilidade como “substituição-coisa”</i>	224
3.2.1.1.8	<i>A Praticabilidade como “bem coletivo”</i>	227
3.2.1.1.9	<i>A Praticabilidade como um “topói”</i>	228
3.2.1.1.10	<i>A Praticabilidade como regra hermenêutica</i>	230
3.2.1.2	Diferenciando “praticabilidade”, “aplicabilidade”, “comodidade”, “normas de tratamento simplificado” e “redução da complexidade tributária”	231
3.2.2	SEGUNDA APROXIMAÇÃO: UMA VISÃO SINTÁTICO-SEMÂNTICA	234
3.2.2.1	Aplicando a norma superior de forma mais simples	234
3.2.2.2	O simples, o complexo e a “Navalha de Ockham”: estaria a “Lei do Menor Esforço” positivada?	237
3.2.2.3	Sobre normas simplificadoras e modais deônticos.....	239
3.2.3	TERCEIRA APROXIMAÇÃO: UMA VISÃO SEMÂNTICO-PRAGMÁTICA.....	242
3.2.3.1	A “língua” jurídico-tributária em sua forma padrão ou culta, segundo os seus “gramáticos”.....	242

3.2.3.2	A Praticabilidade Tributária como o nome dado a um uso jurídico-linguístico	250
3.2.3.3	Sua natureza jurídica no aspecto semântico-pragmático: técnica de aplicação normativa visando eficiência administrativa	251
3.3	DELIMITANDO O OBJETO	254
3.3.1	PRATICABILIDADE PARA QUEM?	255
3.3.1.1	Um conceito relativo	255
3.3.1.2	A Praticabilidade Tributária como técnica afeta ao Estado-Legislador e ao Estado-Administração	256
3.3.1.3	O papel do Estado-Jurisdição	257
3.3.1.4	A Praticabilidade Tributária para o contribuinte	258
3.3.2	PRATICABILIDADE EM RELAÇÃO A QUÊ?	261
3.3.2.1	Âmbito de abrangência das técnicas	261
3.3.2.2	A Praticabilidade como técnica neutra: possibilidade de “bons” e “maus” usos	262
3.3.3	PRATICABILIDADE POR QUÊ? OS SEUS FUNDAMENTOS	262
3.3.3.1	Fundamentos extrajurídicos: complexidade da sociedade contemporânea, o Direito Tributário de Massas e o Estado de Necessidade Administrativa	262
3.3.3.2	Fundamentos jurídicos: a Praticabilidade como expressão da Eficiência Administrativo-Tributária	267
3.4	OUSANDO UMA DEFINIÇÃO (SINTÉTICA)	273
4	AS TÉCNICAS DE PRATICABILIDADE TRIBUTÁRIA: DELEGAÇÃO, GENERALIZAÇÃO E SINTETIZAÇÃO	275
4.1	A EXUBERANTE FAUNA DA PRATICABILIDADE: SUA TAXONOMIA, SEGUNDO A DOCTRINA (E ALGO SOBRE ORNITORRINCOS E CISNES)	275
4.2	AVOCAÇÃO, INDIVIDUALIZAÇÃO E ANALITICIDADE: MODO PADRÃO DE APLICAÇÃO NORMATIVA	281
4.3	DELEGAÇÃO, GENERALIZAÇÃO E SINTETIZAÇÃO: UMA ANÁLISE DA ESTRUTURA, FUNÇÃO E EFEITOS DA PRATICABILIDADE TRIBUTÁRIA	288
4.3.1	ASPECTOS LOCUCIONÁRIO, ILOCUCIONÁRIO E PERLOCUCIONÁRIO DA PRATICABILIDADE: ANÁLISE DO PROCESSO E DO PRODUTO SOB O ENFOQUE LINGÜÍSTICO E SUAS DUAS DIMENSÕES	288
4.3.2	ESTRUTURA DO PROCESSO DE “FALA” COMO UM TODO (O PROCEDIMENTO DE CRIAÇÃO/APLICAÇÃO NORMATIVA) E DO PRODUTO DA “FALA” (A NORMA)	289
4.3.2.1	Aspecto sintático-semântico do processo de fala	289
4.3.2.1.1	<i>Quanto ao emissor</i>	289
4.3.2.1.2	<i>Quanto ao destinatário</i>	289
4.3.2.1.3	<i>Quanto ao veículo da mensagem</i>	290
4.3.2.1.4	<i>Aspecto sintático-semântico da norma-produto, o enunciado-enunciado (Dimensão Locucionária de análise)</i>	290
4.3.3	ASPECTO ILOCUCIONÁRIO (FUNÇÃO): EFICIÊNCIA PROCEDIMENTAL SOB A FORMA DE DELEGAÇÃO, GENERALIZAÇÃO E SINTETIZAÇÃO	291
4.3.3.1	Dois níveis ilocucionários e as intenções do “falante” na Praticabilidade	291
4.3.3.2	Eficiência-procedimental sob a forma de Delegação	293
4.3.3.3	Eficiência-procedimental sob a forma de Generalização	295
4.3.3.4	Eficiência-procedimental sob a forma de Sintetização	297
4.3.4	ASPECTO PERLOCUCIONÁRIO (EFEITOS): FELICIDADE OU INFELICIDADE DO ATO COMUNICATIVO	297
4.3.5	IMPLICAÇÕES DA DELEGAÇÃO, DA GENERALIZAÇÃO E DA SINTETIZAÇÃO NA NORMA PRODUZIDA	298
4.3.6	SÍNTESE: AS CLASSES DE FENÔMENOS NORMATIVOS TRIBUTÁRIOS FRUTO DA PRATICABILIDADE	299
4.4	TIPOLOGIA DA PRATICABILIDADE TRIBUTÁRIA	300
4.4.1	DELEGAÇÃO NORMATIVA	301
4.4.1.1	A Terceirização (delegação executiva a outros Poderes ou a entidades estatais e a particulares)	301
4.4.1.1.1	<i>Visão geral: a aplicação da norma por terceiros</i>	301

4.4.1.1.2	A Descentralização	301
4.4.1.1.3	A Privatização.....	302
4.4.1.1.4	A Desjudicialização	304
4.4.1.2	A Administrativização (delegação normativa ao Executivo)	305
4.4.1.2.1	Visão geral: a expedição de normas gerais e abstratas pelo Executivo.....	305
4.4.1.2.2	A Delegação Legislativa.....	307
4.4.1.2.3	A Deslegalização.....	309
4.4.1.2.4	A Agencificação.....	316
4.4.1.2.5	A Polisssemização	318
4.4.2	GENERALIZAÇÃO NORMATIVA.....	327
4.4.2.1	Visão geral: desconsiderando o caso concreto (ficções e presunções jurídicas utilizadas como técnicas de praticabilidade)	327
4.4.2.1.1	Generalizações são ficções e presunções.....	327
4.4.2.1.2	Nem toda ficção ou presunção é caso de praticabilidade tributária	329
4.4.2.1.3	Identificando ficções e presunções jurídicas e a sua distinção semântico-pragmática....	331
4.4.2.2	A Desconsideração (generalização do caso concreto em norma geral e abstrata – ficções e presunções legais e regulamentares)	339
4.4.2.2.1	A Abstração	339
4.4.2.2.2	A Padronização	341
4.4.2.2.3	A Fabulação	342
4.4.2.3	A Indicialização (generalização do caso concreto em norma individual e concreta – Presunções <i>hominis</i>).....	344
4.4.3	SINTETIZAÇÃO NORMATIVA.....	345
4.4.3.1	A Abreviação (estruturação normativa sintética)	345
4.4.3.1.1	Visão geral: Resumindo a norma	346
4.4.3.1.2	A Ocultação.....	347
4.4.3.1.3	A Contração.....	347
4.4.3.2	A Sumarização (estruturação procedimental sintética)	348
4.4.3.2.1	Visão geral: resumindo um conjunto de normas.....	348
4.4.3.2.2	A Simplificação	348
4.4.3.2.3	A Indução	350
4.5	UMA VEZ MAIS, OUSANDO UMA DEFINIÇÃO (ANALÍTICA).....	350

TERCEIRA PARTE - OS LIMITES DA PRATICABILIDADE TRIBUTÁRIA

5	EFICIÊNCIA, SEGURANÇA JURÍDICA E IGUALDADE: UM TRILEMA.....	353
5.1	ADAM SMITH, SALOMÃO E AS COISAS QUE NUNCA MUDAM	353
5.2	A TENSÃO ENTRE AS TÉCNICAS DE PRATICABILIDADE TRIBUTÁRIA, A SEGURANÇA JURÍDICA E A IGUALDADE	355
5.3	LIBERDADE, SEGURANÇA JURÍDICA E LEGALIDADE TRIBUTÁRIA.....	362
5.3.1	REFLEXÕES SOBRE A SEGURANÇA JURÍDICA E A LIBERDADE.....	362
5.3.2	SEGURANÇA JURÍDICA E DISTRIBUIÇÃO DE COMPETÊNCIAS TRIBUTÁRIAS: ECOS DA FEDERAÇÃO	365
5.3.3	SEGURANÇA JURÍDICA E TRIPARTIÇÃO DE FUNÇÕES ESTATAIS	366
5.3.4	A LEGALIDADE TRIBUTÁRIA: SEGURANÇA E DEMOCRACIA	367
5.3.4.1	Vários níveis de Legalidade	368
5.3.4.2	A Legalidade e as Normas Gerais: Segurança e Federação	371
5.3.4.3	A Legalidade Estrita da Norma de Incidência Tributária: Tipo e Conceito	373
5.3.4.4	Legalidade Estrita das Normas Sancionatórias Tributárias: Prevalência do acusado	376
5.3.4.5	A Legalidade Administrativa: primazia, delegação e negócio.....	378
5.3.5	SEGURANÇA JURÍDICA, LIBERDADE E GARANTIA DA PROPRIEDADE: A LIVRE INICIATIVA	381
5.4	JUSTIÇA, IGUALDADE, CAPACIDADE CONTRIBUTIVA E SOLIDARIEDADE.....	383
5.4.1	SOBRE A JUSTIÇA, A IGUALDADE E A SOLIDARIEDADE	383

5.4.2	IGUALDADE E ALGUMAS DE SUAS EXPRESSÕES CONSTITUCIONAIS.....	386
5.4.2.1	Igualdade geral, Impessoalidade Administrativa e Livre Concorrência	386
5.4.2.2	Igualdade(s) Tributária(s) e a Capacidade Contributiva	389
5.5	O TRILEMA REINTERPRETADO: NOSSO SISTEMA TRIBUTÁRIO É RÍGIDO, MAS NEM TANTO. OU, AS ZONAS DE ENTRELAÇAMENTO ENTRE A SEGURANÇA JURÍDICA, A IGUALDADE E A EFICIÊNCIA. 399	
5.5.1	DA MOLDURA À NOSSA INTERPRETAÇÃO: ALGUNS AVISOS PRÉVIOS.....	399
5.5.2	A OPOSIÇÃO ENTRE DELEGAÇÃO E AVOCAÇÃO NO DIREITO TRIBUTÁRIO: AS FRANJAS DA LEGALIDADE	401
5.5.2.1	A Avocação é a regra em nosso direito positivo	401
5.5.2.2	A Avocação é a regra em nosso direito positivo, mas há exceções	402
5.5.2.2.1	<i>Os casos de delegação previstos expressamente na Constituição Federal e a construção do que se inclui como caso de Legalidade Estrita</i>	402
5.5.2.2.2	<i>O espaço da Delegação Legislativa (Medidas Provisórias e das Leis Delegadas).....</i>	404
5.5.2.2.3	<i>O espaço do infralegal e seus dois critérios básicos: casos de legalidade estrita e de legalidade genérica e casos de efeitos internos e de efeitos externos à Administração .</i>	409
5.5.3	A OPOSIÇÃO ENTRE GENERALIZAÇÃO E INDIVIDUALIZAÇÃO NO DIREITO TRIBUTÁRIO: UM FALSO DILEMA EM NOSSO ORDENAMENTO JURÍDICO	411
5.5.3.1	A Individualização é a regra em nosso direito positivo	411
5.5.3.1.1	<i>A moldura normativa do art. 145, § 1º da CF/88.....</i>	412
5.5.3.1.2	<i>Individualização e tributos não vinculados.....</i>	413
5.5.3.1.3	<i>Individualização e tributos vinculados.....</i>	416
5.5.3.1.4	<i>Individualização e Regra-Matriz de Incidência.....</i>	417
5.5.3.2	A Individualização é a regra em nosso direito positivo, mas do ponto de vista nomodinâmico: “o individualizável” vs. “o individualizado” (Desconsiderações, Padronizações procedimentais e Indicializações)	418
5.5.3.3	A Individualização é a regra em nosso direito positivo, mas há casos de desconsideração da Igualdade Individual em prol da Igualdade Geral: quando a média é a justiça (Padronizações substanciais)	421
5.5.3.4	A Individualização é a regra em nosso direito positivo, mas há espaço para fabulações tributárias desde que sem atingimento direto da Igualdade/Capacidade Contributiva.....	422
5.5.4	A OPOSIÇÃO ENTRE SINTETIZAÇÃO E ANALITICIDADE NO DIREITO TRIBUTÁRIO: DISTORCENDO ESTRUTURAS	425
5.5.4.1	A Analiticidade é a regra em nosso direito positivo	425
5.5.4.2	A Analiticidade é a regra em nosso direito positivo, mas seus limites constitucionais são sutis	425
5.5.4.2.1	<i>Os limites iniciais da Analiticidade Normativa: a exigência de base de cálculo e alíquota no critério quantitativo do consequente normativo das normas de incidência tributária</i>	426
5.5.4.2.2	<i>Os limites iniciais da Analiticidade Procedimental</i>	437
6	LIMITES DA PRATICABILIDADE TRIBUTÁRIA: ENTRE RACIONALIDADE, RESILIÊNCIA E ARGUMENTAÇÃO.....	439
6.1	ARISTÓTELES, SIDARTA, O CAMINHO DO MEIO E A “BOA” OU “MÁ” PRATICABILIDADE TRIBUTÁRIA: AS FRONTEIRAS EPISTEMOLÓGICAS NA INDICAÇÃO DE SEUS LIMITES	439
6.2	RECONSTRUÇÃO RACIONAL DA “EFICIÊNCIA IGUALITÁRIA LEGALISTA” COMO NORMA(S) DE COMPETÊNCIA CONSTITUCIONAL PARA ATUAÇÃO ESTATAL NO ÂMBITO TRIBUTÁRIO: O GARANTISMO NOMODINÂMICO DO DEVIDO PROCESSO LEGAL	441
6.3	LIMITES JURÍDICOS À PRATICABILIDADE TRIBUTÁRIA: DELEGAÇÃO, GENERALIZAÇÃO E SINTETIZAÇÃO SOB O VIÉS DO DISCURSO RACIONAL: UMA VISÃO GERAL.....	446
6.3.1	DISCURSO, RACIONALIDADE E PRATICABILIDADE	446
6.3.2	QUEM PODE “FALAR”: A REGRA DE ENTRADA NO DISCURSO OU A AUTORIZAÇÃO PARA A FALA ..	446
6.3.3	COM QUE RAZÕES PODE “FALAR”: A JUSTIFICAÇÃO	449
6.3.4	COMO PODE “FALAR”: A COERÊNCIA	453
6.3.5	COMO PODE “FALAR”: PROPORCIONALIDADE, RAZOABILIDADE E PONDERAÇÃO.....	455

6.4	REGRAS DE RESILIÊNCIA COMO FORMA DE CONTROLE RACIONAL DA PRATICABILIDADE TRIBUTÁRIA.....	462
6.4.1	RESILIÊNCIA OU A CALIBRAGEM DO TRILEMA: NOMODINÂMICA DA PRATICABILIDADE TRIBUTÁRIA.....	462
6.4.2	REGRAS GERAIS DE RESILIÊNCIA	465
6.4.2.1	Competência	465
6.4.2.2	Hierarquização	467
6.4.2.3	Motivação	468
6.4.2.4	Coerência Vertical	469
6.4.2.5	Coerência Horizontal.....	470
6.4.3	REGRAS ESPECÍFICAS DE RESILIÊNCIA NOS CASOS DE DELEGAÇÃO	471
6.4.3.1	Condicionamento formal	471
6.4.3.2	Condicionamento material.....	473
6.4.3.3	Revogabilidade.....	474
6.4.4	REGRAS ESPECÍFICAS DE RESILIÊNCIA NOS CASOS DE GENERALIZAÇÃO	476
6.4.4.1	Metonimização	476
6.4.4.2	Dialogicidade	479
6.4.4.2.1	<i>Aspectos gerais e Dialogicidade postergada (Impugnação).....</i>	<i>479</i>
6.4.4.2.2	<i>Dialogicidade prévia (Consensualização)</i>	<i>481</i>
6.4.4.2.3	<i>A Contratualização entre a Administração Tributária e o Contribuinte</i>	<i>483</i>
6.4.4.2.4	<i>Limites para a consensualidade tributária entre Estado e sujeito passivo</i>	<i>491</i>
6.4.4.2.5	<i>O Direito de opção do contribuinte e a Generalização</i>	<i>497</i>
6.4.5	REGRAS ESPECÍFICAS DE RESILIÊNCIA NOS CASOS DE SINTETIZAÇÃO	502
6.4.5.1	Dialogicidade	502
6.4.5.2	Metonimização	503
6.4.5.3	Desaglutinação.....	503
6.4.5.4	Paridade de Armas.....	505
6.4.5.5	Incoerção.....	507
6.4.5.6	Autocontenção.....	509
6.4.6	AS REGRAS DE RESILIÊNCIA SUBSIDIÁRIAS NOS CASOS RESIDUAIS NÃO ABARCADOS PELOS LIMITES ANTERIORES.....	510
6.4.6.1	Neutralidade	510
6.4.6.2	O espaço da Proporcionalidade e da Razoabilidade	512
6.5	SÍNTESE DOS LIMITES JURÍDICOS À PRATICABILIDADE TRIBUTÁRIA	514
6.5.1	SÍNTESE SOBRE A DELEGAÇÃO.....	514
6.5.2	SÍNTESE SOBRE A GENERALIZAÇÃO	520
6.5.3	SÍNTESE SOBRE A SINTETIZAÇÃO.....	523

QUARTA PARTE

A PRATICABILIDADE TRIBUTÁRIA NA PRÁTICA: APLICANDO A TEORIA

7	ANALISANDO CASOS: A LINGUAGEM TRIBUTÁRIA SIMPLIFICADA DESVELADA	528
7.1	PROTEU, LOKI E AS MUITAS FACES DA PRATICABILIDADE TRIBUTÁRIA	528
7.2	CASOS DE DELEGAÇÃO: QUANDO O FALANTE PODE DIZER O QUE DIZ E QUANDO ESTAMOS DIANTE DE VERBORREIA SOB A FORMA DE USURPAÇÕES E DE RENÚNCIAS DE COMPETÊNCIA	530
7.2.1	LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO E RETENÇÃO NA FONTE	530
7.2.2	CONTRIBUIÇÃO AO SAT/RAT E O FATOR PREVIDENCIÁRIO DE PREVENÇÃO – FAP	533
7.2.3	FIXAÇÃO DO VALOR DE TAXAS E DE CONTRIBUIÇÕES CORPORATIVAS DENTRO DE LIMITES E CRITÉRIOS FIXADOS EM LEI: O EXEMPLO DOS CONSELHOS DE PROFISSÃO REGULAMENTADA E O DA OAB	537
7.2.4	FIXAÇÃO DE ALÍQUOTAS PELO EXECUTIVO POR DECRETO NOS CASOS DO § 1º DO ART. 153 DA CF/88 E EM OUTRAS HIPÓTESES	539
7.2.5	DELEGAÇÕES NORMATIVAS A ÓRGÃOS SUBALTERNOS DO PODER EXECUTIVO: AGENCIFICAÇÕES AO MINISTÉRIO DA FAZENDA, RFB, PGFN, CONFAZ E CGSN	540

7.2.6	ARBITRAGEM EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA	543
7.2.7	EXECUÇÃO FISCAL ADMINISTRATIVA	546
7.2.8	FIXAÇÃO DE CRITÉRIOS ADMINISTRATIVOS PARA A FISCALIZAÇÃO POR ATO INFRALEGAL	547
7.3	CASOS DE GENERALIZAÇÃO: ENTRE METONÍMIAS E METÁFORAS TRIBUTÁRIAS ACEITÁVEIS E AS QUE AGRIDEM O DISCURSO COM ENGODOS JURÍDICOS	548
7.3.1	PAUTAS FISCAIS, PLANTAS E TABELAS DE VALORES	548
7.3.1.1	Generalidades: vocábulos que designam fenômenos muito diversos	548
7.3.1.2	Pautas em casos sujeitos a lançamento de ofício como regra (Plantas Genéricas de Valores do IPTU e pautas ou tabelas de valores do IPVA)	550
7.3.1.3	Pautas em casos sujeitos a lançamento de ofício subsidiário (ICMS, IPI, ITBI, Contribuições Previdenciárias e ISS incidentes sobre a construção civil)	555
7.3.2	O ARBITRAMENTO GERAL DA BASE CALCULADA COM FUNDAMENTO NO ARTIGO 148 DO CTN....	561
7.3.3	LIMITAÇÕES OBJETIVAS EM DEDUÇÕES DE BASE DE CÁLCULO	564
7.3.3.1	Dedução simplificada no IRPF	564
7.3.3.2	Limitação de dedução de gastos com educação no IRPF	565
7.3.4	TRIBUTAÇÃO EM BASES CORRENTES, EXCLUSIVA NA FONTE OU EM SEPARADO NO IR E NA CSLL	568
7.3.5	LUCRO PRESUMIDO NO IRPJ E NA CSLL	571
7.3.6	PRESUNÇÕES EM RELAÇÃO AO CRITÉRIO TEMPORAL DA HIPÓTESE TRIBUTÁRIA: A DECLARAÇÃO DE IMPORTAÇÃO NO IMPOSTO DE IMPORTAÇÃO E A EXIGÊNCIA DO ITBI ANTES DO REGISTRO IMOBILIÁRIO	573
7.3.7	SUBSTITUIÇÕES DA CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA PATRONAL SOBRE A FOLHA	575
7.3.8	INCIDÊNCIA DO IPI E DO ICMS ENTRE ESTABELECIMENTOS DA MESMA PESSOA JURÍDICA	578
7.4	CASOS DE SINTETIZAÇÃO: ELIPSES E AGLUTINAÇÕES QUE SIMPLIFICAM SEM OBSTAR A COMPREENSÃO E SITUAÇÕES DE CACOFONIA NORMATIVA FORMADA DE BARBARISMOS, VULGARISMOS E DE SANÇÕES POLÍTICAS	581
7.4.1	TRIBUTOS FIXOS: O CASO DO ISS, DO SIMEI E DAS TAXAS	582
7.4.2	RECOLHIMENTO CONJUNTO DE TRIBUTOS: APURAÇÃO MENSAL DO ICMS E DO IPI, CASOS DE TRIBUTOS DIFERENTES DO MESMO ENTE FEDERATIVO (IPTU E TAXAS; CONTRIBUIÇÕES DECLARADAS EM GFIP; SIMPLES DOMÉSTICO E RET DO PATRIMÔNIO DE AFETAÇÃO) E DE ENTES FEDERATIVOS DIVERSOS (SIMPLES NACIONAL, SIMEI)	587
7.4.3	PROTESTO DE CDA E INSCRIÇÕES EM CADASTROS DE INADIMPLENTES	589
7.4.4	TRANSAÇÃO TRIBUTÁRIA	592
7.4.5	EXIGÊNCIA DE CERTIDÕES TRIBUTÁRIAS	595
7.4.6	DECRETAÇÃO ADMINISTRATIVA DE INDISPONIBILIDADE DE BENS DO DEVEDOR (AVERBAÇÃO PRÉ-EXECUTÓRIA)	597
7.4.7	COBRANÇA DE TRIBUTOS POR MEIO DE FATURAS DE CONCESSIONÁRIAS	598
7.4.8	VINCULAÇÃO DE EXPEDIÇÃO DO CERTIFICADO DE LICENCIAMENTO VEICULAR AO PAGAMENTO DE IPVA	599
7.5	CASOS COM TÉCNICAS MISTAS: O “CERTO” E O “ERRADO” NA “FALA” JURÍDICO-TRIBUTÁRIA. 599	
7.5.1	PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA NO IRPJ E NA CSLL	600
7.5.2	SIMPLES NACIONAL	605
7.5.3	SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA “PARA A FRENTE” NO ICMS	610
7.5.4	REGIMES ESPECIAIS DO ICMS FIXADOS EM ACORDOS	615
7.5.5	REGIME ESPECIAL TRIBUTÁRIO – RET DO PATRIMÔNIO DE AFETAÇÃO EM INCORPORAÇÕES IMOBILIÁRIAS	617
	CONCLUSÕES	619
1	PREMISSAS E TESES ESSENCIAIS	619
2	SÍNTESE CONCLUSIVA	625
	REFERÊNCIAS	628

INTRODUÇÃO

I. POR QUE FALAR DA PRATICABILIDADE TRIBUTÁRIA: A DELIMITAÇÃO DO PROBLEMA

No Direito Tributário brasileiro, intensamente constitucionalizado, vigoram com rigidez as noções de Legalidade Estrita e de Capacidade Contributiva, a exigirem a prática de atos plenamente vinculados, a exata subsunção dos fatos às hipóteses legais e a busca da mais completa individualização da situação do contribuinte na conformação da Justiça Fiscal. A afirmação que acabamos de fazer poderia ser considerada uma síntese do pensamento de toda uma tradição de nossa doutrina, que com tanto esmero tem trabalhado há décadas os complexos temas que envolvem a relação entre o Estado e o particular em questões atinentes ao tributo.

Tal afirmação, contudo, parece rivalizar com a realidade de já algum tempo e com tendências que parecem se amplificar cada vez mais no seio do que se convencionou denominar de “praticabilidade tributária”. Vejamos. A Constituição de 1988 outorga competência para a tributação da “renda” e, em seu lugar, verificamos a efetiva incidência sobre o “faturamento”. O Código Tributário Nacional – CTN afirma ser a atividade de lançamento privativa da autoridade administrativa, mas a regra atual parece ser a constituição do crédito pelo próprio sujeito passivo da relação jurídica tributária; o Devido Processo Legal exige a cobrança do crédito tributário por meio da atuação jurisdicional, contudo, se encontram cada vez mais exemplos de cobranças indiretas ou simplificadas; fala-se de uma Legalidade Estrita a exigir a mais completa previsão legal dos elementos da norma de incidência tributária, todavia, esbarramos em previsões que delegam ao campo do infralegal o trato de matérias ou se utilizam de conceitos indeterminados. Simplificam-se as coisas, e simplificam-se demasiadamente, parecendo que se faz tábula rasa dos mais mezinhos alicerces de nosso edifício jurídico tributário. Talvez, o exemplo mais bem acabado disso é o da chamada “substituição tributária para a frente” no ICMS, em que se presume a ocorrência de um fato jurídico tributário futuro e incerto, presume-se o valor de venda final de produto muito antes que ela ocorra e exige-se o tributo – que seria de se exigir de cada específico contribuinte que realizou a venda do produto em cada fase da circulação econômica – de apenas um dos sujeitos de toda a rede de uma série de operações. Ressaltamos que não tratamos de um fenômeno marginal em nossa realidade jurídico-tributária.

Nosso interesse sobre a praticabilidade tributária, tema de nossa tese, surgiu a partir de nossa dissertação de mestrado, em que tratamos sobre o Simples Nacional, defendida na própria UFPR.¹ Ali surgiram reflexões singelas que bem serviram para o trato do problema

¹ Que foi publicada em 2011: CUNHA, Carlos Renato. **O Simples Nacional, a Norma Tributária e o Princípio Federativo**: limites da Praticabilidade Tributária. Curitiba: Juruá, 2011, *passim*.

científico que, então, nos inquietava. Encerrada a pesquisa, sentimos a necessidade de aprofundar o estudo sobre o tema, que nos pareceu de todo assombroso. Ao fazê-lo, nosso interesse cresceu exponencialmente, pois sua complexidade mostrou-se desafiadora.

A praticabilidade tributária teve por desbravadora no território nacional a Profa. MISABEL DERZI, iniciando um caminho de reflexões doutrinárias que teve por outra expoente a Profa. REGINA HELENA COSTA; as ideias que aqui trabalharemos se erguem sobre os fortes alicerces de tais trabalhos, nossos pontos de partida.² Recentemente passou ela a ser foco de interesse um pouco mais intenso de nossa doutrina: as tratativas sobre a matéria eram escassas e a situação atual ainda revela um amplo espaço para o debate doutrinário.

Ao verticalizar a análise científica sobre a praticabilidade, sentimo-nos inicialmente incapazes de apreendê-la em todas as suas nuances e até mesmo de conceituá-la a contento.³ Nossa formação acadêmica, calcada numa análise do tipo sintático-semântica – alguns diriam “formalista” – parecia incapaz de compreendê-la. Havia nela um interessante e sério problema científico a exigir, inclusive, uma mudança de ares metodológica. Ao iniciarmos nossa jornada no doutorado, percebemos que o aspecto pragmático da semiótica jurídica seria uma ferramenta bastante útil para o intento que muitas vezes nos pareceu inalcançável.

Falar da praticabilidade é falar sobre como as normas tributárias podem ser aplicadas de forma eficiente ou simplificada. O “como” inclui uma análise dos limites com os quais nosso ordenamento jurídico conforma uma tal aplicação. Dizer exatamente o que ela é, diferenciá-la de tantos fenômenos jurídicos semelhantes, explicitar as formas com as quais ela se apresenta – as suas espécies – e apontar-lhe os limites que nosso sistema tributário, considerado tão rígido, impõe: eis o nosso intento.

As propostas sobre sua natureza jurídica são várias e até mesmo a sua existência

² DERZI, Misabel de Abreu Machado. **Direito Tributário, Direito Penal e Tipo**. 2. ed. São Paulo: RT, 2007, *passim*; COSTA, Regina Helena. **Praticabilidade e Justiça Tributária: exequibilidade de Lei Tributária e Direitos do Contribuinte**. São Paulo: Malheiros, 2007, *passim*.

³ Faz-se necessário esclarecer que utilizaremos, no presente trabalho, o vocábulo “conceito” com o sentido de uma ideia geral ou noção abstrata, enquanto reservaremos o vocábulo “definição” para significar a delimitação mais rigorosa de um conceito. Nesse sentido: “[...] oriundo de ‘*finis*’ (fim, limite), o verbo ‘definir’, do latim ‘*definire*’, significa delimitar, determinar a extensão ou os limites de algo (Antônio Geraldo da Cunha). Conceito, do latim ‘*conceptum*’ — pensamento, idéia, opinião, noção (Antônio Geraldo da Cunha) — ‘...é uma noção abstrata ou idéia geral...’ (Hilton Japiassú e Danilo Marcondes de Souza Filho e André Lalande) usada ‘*Con frecuencia...en un sentido extremadamente general y bastante vago*’ (José Ferrater Mora) e mais ainda, ‘...tem significado generalíssimo’ (Nicola Abbagnano). Dessa larga generalidade do conceito, pode-se alcançar, mediante a delimitação, a restrita especificidade da definição, uma vez que ‘...o conceito é uma noção de base cuja definição é rigorosa...’ (Hilton Japiassú e Danilo Marcondes de Souza Filho). Definição, ‘A declaração da essência’ (Nicola Abbagnano), ‘...consiste em determinar a compreensão que caracteriza um conceito’ (André Lalande, Hilton Japiassú e Danilo Marcondes de Souza Filho)”. Cf. VIEIRA, José Roberto. Medidas provisórias tributárias e segurança jurídica: a insólita opção estatal pelo “viver perigosamente”. In: SANTI, Eurico Marcos Diniz de (coord.). **Segurança jurídica na tributação e estado de direito**. São Paulo: Noeses, 2005, p. 329-330. Veja-se também: COSTA, Valterlei Aparecido da; VALLE, Maurício Dalri Timm do. A utilidade como critério de classificação do direito e no direito. **Revista Brasileira de Direito**, Passo Fundo, v. 14, n. 3, p. 194-195, set./dez. 2018.

pode ser colocada em dúvida: de tão enevoada, às vezes ela parece uma miragem. Mas é uma miragem de um idílico oásis de eficiência no qual o peregrino costuma encontrar, no lugar, a quente e seca areia de aparentes afrontas à Legalidade, à Igualdade, à Capacidade Contributiva. O estudo dessa eterna tensão entre a eficiência, a segurança jurídica e a igualdade mostra-se essencial para a apreensão do tema e para o equacionamento das questões que ele levanta. Afinal, até que ponto o vetor Eficiência pode elastecer o que se tem por consenso doutrinário e jurisprudencial, acerca de tais balizas constitucionais tributárias?

A praticabilidade tributária que, segundo alguns, seria um princípio do Direito Tributário, está ligada à ideia de aplicação eficiente, mais simples, das normas tributárias por parte da Administração Pública. Dentro deste gênero, encontram-se, como exemplos, presunções e ficções jurídicas, pautas de valores, plantas genéricas de valores, formas de retenção e substituição tributária, regimes especiais *etc.*

Tratam-se de questões que continuam deveras instigantes, algumas das quais são bem pouco trabalhadas pela doutrina especializada. Os questionamentos que nascem desse crisol demonstram a problematização do tema, tanto do ponto de vista teórico quanto numa perspectiva pragmática do Direito. Sua importância prática, contudo, salta aos olhos: já há tempos, e cada vez em maior quantidade, encontramos em nosso direito positivo formas de operacionalidade ao sistema tributário, por meio de generalizações, num fenômeno que parece associado à complexidade do mundo contemporâneo.⁴

Seja a justificativa da “uniformidade da tributação”, seja a existência de um “estado de necessidade administrativa”, as justificativas para a aplicação de formas de praticabilidade tributária são fortes.⁵ E os riscos de que sua aplicação não observe limites constitucionais de garantia ao contribuinte são grandes.

A atualidade do tema parece ser clara. Talvez mais: a urgência do tema parece clamar por um aprofundamento doutrinário. É que, se nos colocarmos como observadores curiosos da realidade jurídico-tributária nacional, talvez sejamos surpreendidos: o uso de técnicas simplificadoras pode ter deixado de ser a exceção e se tornado o novo normal em nosso ordenamento jurídico.

II. O “COMO” COMPREENDER A PRATICABILIDADE TRIBUTÁRIA: O MÉTODO ESCOLHIDO E AS PREMISSAS EPISTEMOLÓGICAS

Para que possamos analisar o tema a que nos propomos, convém refletir sobre

⁴ DERZI, Misabel de Abreu Machado. **Direito Tributário...**, *op. cit.*, p. 139; COSTA, Regina Helena. **Praticabilidade...**, *op. cit.*, p. 19.

⁵ DERZI, Misabel de Abreu Machado. **Direito Tributário...**, *op. cit.*, p. 337-340, *passim*.

algumas premissas básicas que servirão de norte para o presente trabalho.

Partimos do pressuposto de que é possível uma Ciência do Direito e é o que aqui pretendemos materializar, fugindo do que SUSAN HAACK chama de **pseudoinvestigações**.⁶ Ora, a meta da ciência é conhecer a **verdade**.⁷ Pelo fato de vivermos num tempo em que se afirmam existirem as pós-verdades, visão imersa num relativismo extremo, parece valer a pena, como um primeiro passo, tecer algumas palavras sobre a “verdade”.⁸

Como cediço, existem várias teorias sobre a verdade, como recordam SUSAN HAACK e CRISTIANO CARVALHO, e que aqui sintetizamos: a) a **verdade pragmática**, ligada ao Pragmatismo americano e que se funda na utilidade da proposição para quem a sustenta; b) a **verdade consensual**, que é uma variação das teorias céticas sobre o tema, vendo a verdade como o consenso da comunidade sobre uma matéria, redundando na visão do chamado pós-modernismo, criticado por HAACK; c) a **verdade por coerência**, que demanda a coerência interna no universo linguístico e em que, como recorda DA COSTA, existem diversas concepções diferentes com poucos traços em comum; e) a **verdade como redundância**, que diz, em suma, que “verdadeiro” é redundante, eis que dizer que “é verdadeira que “p” equivale a “p”; e f) a **verdade por correspondência**, a mais longa e

⁶ A nota característica da pseudoinvestigação é a existência de um “raciocínio fingido”, no qual não se busca descobrir a verdade sobre algo, mas, sim, “argumentar a favor de alguma proposição previamente determinada”, ou de um “raciocínio fajuto”, em que se argumenta a favor de algo que se crê que trará benefícios, com uma esperança de fama ou fortuna. Em suma, um investigador desinteressado é aquele que se mostra o mais imparcial e honesto possível na busca pela verdade da questão, ainda que ela não concorde com o que ele acreditava inicialmente, e mesmo que tal resultado não lhe traga fama, reconhecimento ou dinheiro, e há um valor instrumental nesse proceder, pois, dessa forma, a investigação frutifica e, quando exitosa, é normalmente valiosa. HAACK, Susan. **Manifesto de uma moderada apaixonada**: ensaios contra a moda irracionalista. Trad. Rachel Herdy. Rio de Janeiro: Ed. PUC Rio: Edições Loyola, 2011, p. 58-61.

⁷ COSTA, Newton Carneiro Affonso da. **O Conhecimento Científico**. 2. ed. São Paulo: Discurso Editorial, 1999, p. 117.

⁸ Interessante que o “Dicionário Oxford escolheu ‘pós-verdade’ (*post-truth*) como a palavra internacional do ano de 2016. O adjetivo composto ‘pós-verdade’ foi definido como ‘relativo a circunstâncias em que fatos objetivos são menos influentes na formação da opinião pública do que emoções e crenças pessoais’. A frequência de uso da palavra “pós-verdade” em 2016 aumentou 2.000% em comparação com o ano passado”. Cf. PÓS-VERDADE é eleita palavra do ano pelo Dicionário Oxford. **Estado de São Paulo**, São Paulo, 16 nov. 2016. Disponível em: <http://www.estadao.com.br/noticias/geral,pos-verdade-e-eleita-palavra-do-ano-por-dicionario-oxford,10000088825>. Acesso em: 12 out. 2017. Para alguns, a própria noção de verdade é totalmente retórica, somente havendo um maior acordo sobre os temas científicos. Trata-se de uma visão que, em alguns casos, pode ser tachada de abusiva, como denuncia SOKAL em relação ao “abuso da ciência” por alguns filósofos da denominada pós-modernidade. Por exemplo, para PAUL FEYERABEND, essa multiplicidade de métodos, somada às lacunas explicativas e à precariedade das teorias, igualaria a ciência aos mitos e ideologias como forma de conhecimento da realidade, ainda que se deva analisar as críticas feitas por ele em sua obra “Contra o Método” com temperamentos, quiçá mais num sentido de provocação exagerada. Veja-se a respeito: ADEODATO, João Maurício. **Uma Teoria Retórica da Norma Jurídica e do Direito Subjetivo**. 2. ed. São Paulo: Noeses, 2014, p. 44-45 e 105; SOKAL, Alan; BRICMONT, Jean. **Imposturas Intelectuais**: o abuso das ciências pelos filósofos pós-modernos. Trad. Max Altman. 4. ed. Rio de Janeiro: Record, 2010, *passim*; FEYERABEND, Paul. **Contra o Método**. Trad. Octanny S. da Mata e Leonidas Hegenberg. Rio de Janeiro: Francisco Alves, 1977, p. 55, p. 71; GRANGER, Gilles-Gaston. **A Ciência e as Ciências**. Trad. Roberto Leal Ferreira. São Paulo: Unesp, 1994, p. 42.

famosa, com construções teóricas desde, ao menos, ARISTÓTELES, chegando à moderna visão de TARSKI, de relação entre sentenças e que, segundo NEWTON DA COSTA, é uma notável façanha.⁹ A verdade por correspondência é a concepção clássica, e é a visão que se professa normalmente, quando se pensa em conhecimento.¹⁰

NEWTON DA COSTA aponta, dentre as teorias da verdade que são relevantes para a ciência, a da correspondência, a da coerência e a pragmática; afirma ele que muitas vezes as ciências empíricas se utilizam de teorias que não reproduzem a realidade, mas que, mesmo após terem sido abandonadas por serem falsas, podem ser utilizadas para “captar o real de maneira aproximada”.¹¹ Partindo, então, de uma concepção pragmática, referido autor chega ao conceito de **quase-verdade**, em que a sentença S, em um domínio do saber D, dentro de certos limites, salva as aparências em D, ou, em D, tudo se passa como se ela fosse verdadeira conforme a teoria da correspondência: há quase-verdade quando existe “a salvação das aparências de modo adequado e cômodo”.¹² Com o “realismo inocente” predicado por HAACK, não se abraçam as concepções de verdade cultural-relativista nem a teoria da correspondência, com seus átomos lógicos.¹³ A nosso ver, tal posicionamento é compatível com a concepção de quase-verdade de NEWTON DA COSTA.

Esclarecido tal aspecto, é possível falarmos de uma “Ciência do Direito”? As dúvidas a respeito são grandes.¹⁴ Parece haver, entre os juristas, um suposto comum acordo sobre a

⁹ HAACK, Susan. **Filosofia das Lógicas**. Trad. César Augusto Mortari. Luíz Henrique de Araújo Dutra. São Paulo: Unesp, 2002 p. 127-129; CARVALHO, Cristiano. **Ficções Jurídicas no Direito Tributário**. São Paulo: Noeses, 2008, p. 94-104; COSTA, Newton Carneiro Affonso da. **O Conhecimento...**, *op. cit.*, p. 120 e p. 145. Veja-se também: BARRETO, Paulo Ayres. **Planejamento Tributário: Limites Normativos**. São Paulo: Noeses, 2016, p. 10-11.

¹⁰ COSTA, Newton Carneiro Affonso da. **O Conhecimento...**, *op. cit.*, p. 25.

¹¹ *Ibidem*, p. 25 e p. 132.

¹² *Ibidem*, p. 132-133 e p. 143.

¹³ “A pergunta ‘há ou não há uma totalidade fixa de objetos independentes da mente?’ prende-lhe, como uma armadilha, em um beco metafísico. Responda ‘sim’, e parece estar comprometido com algo como um retrato lógico atomista, com seus objetos logicamente últimos misteriosos; responda ‘não’, e parece estar comprometido com a ideia de que nossos acontecimentos conceituais trazem novos objetos à existência. A melhor estratégia pode ser recusar a pergunta; e, em qualquer caso, dizer simplesmente: não existem átomos lógicos, mas o mundo não é criado por nossos acontecimentos conceituais”. Cf. HAACK, Susan. **Manifesto...**, *op. cit.*, p. 245. Veja-se, também: *Ibidem*, p. 242. Tal visão não parece contraposta à de PERELMAN: “Buscando construir uma ontologia e uma teoria do conhecimento que só levem em conta exigências de lógica formal, chega-se a um realismo ou a um nominalismo que são, ambos, alheios à maneira pela qual se elabora efetivamente a nossa linguagem e se colocam os problemas de comunicação humana. A lógica, que fornece as normas de nossos comportamentos intelectuais que visam a provar, não constitui nem uma linguagem divina, nem uma linguagem arbitrária. Está, como todas as outras disciplinas humanas, inserida no processo geral do conhecimento, integrada nas nossas tradições filosóficas e científicas, e evolui consoante os problemas que surgem”. Cf. PERELMAN, Chaïm. **Retóricas**. Trad. Maria Ermantina de Almeida Prado Galvão. 2. ed. São Paulo: Martins Fontes, 2004, p. 103.

¹⁴ KAUFMANN, Arthur. **Filosofia do Direito**. Trad. Antônio Ulisses Cortês. Lisboa: Calouste-Gulbenkian, 2004, p. 96-100; ADEODATO, João Maurício. **Uma Teoria...**, *op. cit.*, p. 120 e p. 161-162; BULYGIN, Eugenio. *Legal Dogmatics and the Systematization of the Law*. In: BULYGIN, Eugenio. **Essays in Legal Philosophy**. Oxford: Oxford University Press, 2015, p. 221; PERELMAN, Chaïm. **Lógica...**, *op. cit.*, p. 94; GARCIA MAYNEZ, Eduardo. **Positivismo Jurídico, Realismo**

existência da Ciência do Direito e sobre sua especificidade, como aponta FERRAZ JÚNIOR, o que se denota do amplo uso do termo “ciência” e do apontamento da dogmática como algo diferente de outras possibilidades de recorte sobre o jurídico, como o sociológico, por exemplo.¹⁵ Aparecem, aí, **visões descritivas e normativas** sobre o Direito, recordando-se que a própria possibilidade de uma “ciência normativa” é algo problemático para a filosofia, em especial para filósofos analíticos.¹⁶ Numa posição mais radical encontra-se o próprio FERRAZ JUNIOR, para quem a ciência dogmática do direito é antes um complexo argumentativo, com um “[...] corpo de fórmulas persuasivas [...]” que tem em mira a “[...] decidibilidade dos possíveis conflitos [...]”, cumprindo, tipicamente, funções de uma **tecnologia**.¹⁷ Vale dizer, no referido entendimento, queda ressaltada a natureza retórica da Ciência Jurídica, no sentido dado por CHAÏM PERELMAN, que se afasta consideravelmente de uma noção de ciência como mera descrição de seu objeto.¹⁸ Uma interessante visão sobre o papel da dogmática é a de JULIANO MARANHÃO, que vislumbra nela a função prática de “guiar a conduta pressupondo-se o cumprimento do ordenamento” e com a pressuposição contrafática de que as normas são “produtos de atos racionais”, de um legislador racional, o que acaba por constituir tal discurso em um conjunto de “regras técnicas, pautado pela assunção de validade das razões provenientes do ordenamento”, em que a descrição do ordenamento serve de fundamentação das escolhas do cientista para a montagem de um sistema normativo.¹⁹

Sociológico y lusnaturalismo. 2. ed. Ciudad de México: Textos Universitarios, 1977, p. 52; FERRAZ JUNIOR, Tercio Sampaio. **Direito, Retórica e Comunicação:** subsídios para uma pragmática do discurso jurídico. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 1997, p. 150; REALE, Miguel. **Filosofia do Direito.** 19. ed. São Paulo: Saraiva, 2002, p. 61-64 e p. 76-77; CONTIPELLI, Ernani. O método na Ciência Jurídica. **Revista Tributária e de Finanças Públicas**, ano 13, n. 61, p. 42-51, mar./abr. 2005, *passim*. O mesmo questionamento se faz JOHN LYONS sobre a Linguística. Veja-se: LYONS, John. **Linguagem e Lingüística:** uma introdução. Trad. Marilda Winkler Averborg e Clarisse Sieckenius de Souza. Rio de Janeiro: LTC, 2011, p. 27-33.

¹⁵ FERRAZ JUNIOR, Tercio Sampaio. **Direito...**, *op. cit.*, p. 148.

¹⁶ *Ibidem*, p. 150.

¹⁷ FERRAZ JUNIOR, Tercio Sampaio. **Introdução ao estudo do Direito.** 2. ed. São Paulo: Atlas, 1994, p. 86-87. “Ao envolver uma questão de decidibilidade, a Ciência do Direito manifesta-se como pensamento tecnológico. Este possui algumas características do pensamento científico stricto sensu, à medida que parte das mesmas premissas que este. Os seus problemas, porém, têm uma relevância prática (possibilitar decisões: legislativas, judiciárias, administrativas, contratuais etc.) que exige uma interrupção na possibilidade de indagação das ciências em geral, no sentido de que a tecnologia dogmatiza os seus pontos de partida e problematiza apenas a sua aplicabilidade na solução de conflitos”. Cf. FERRAZ JUNIOR, Tercio Sampaio. **A Ciência do Direito.** 2. ed. São Paulo: Atlas, 1980, p. 18.

¹⁸ PERELMAN, Chaïm. **Lógica Jurídica.** Trad. Vergínia K. Pupi. São Paulo: Martins Fontes, 2000, p. 135-181, *passim*.

¹⁹ MARANHÃO, Juliano Souza de Albuquerque. **Positivismo Jurídico Lógico-Inclusivo.** São Paulo: Marcial Pons, 2012, p. 116-117. A expressão “regra técnica” é utilizada pelo autor no sentido de “instruções sobre o que é necessário fazer para que se chegue a determinado objetivo”, como entende VON WRIGHT. Cf. VON WRIGHT, Georg Henrik. **Norma y Accion: una investigación lógica.** Trad. Pedro Garcia Ferrero. Madrid: Tecnos, 1970, p. 29-30. A expressão “sistema normativo” a que se refere o autor é utilizada no sentido do *Normative Systems* de ALCHOURRÓN e BULYGIN, de que

GRANGER aponta três características fundamentais do conhecimento científico, que o diferencia dos demais tipos de conhecimento, quais sejam: a) a ciência é uma visão da realidade: ela se apresenta como representação do real, para a descrição ou para a organização de dados que resistam às nossas fantasias; b) a ciência visa objetos para descrever e explicar, não diretamente para agir – que é o objetivo das técnicas e c) há uma preocupação constante com critérios de validação, com indicações da maneira como foi obtido, possibilitando a reprodução da experiência, sendo público, para controle intersubjetivo.²⁰

A dogmática jurídica se enquadraria nos requisitos do conhecimento científico expostos por GRANGER?

Em primeiro plano, é possível considerar a dogmática como uma visão da realidade, que se refere ao caráter empírico de toda e qualquer ciência. Isso parece existir claramente quando o estudioso parte e se limita ao direito positivo, que é uma construção humana, instituição cultural empírica, acessível, na grande maioria das vezes, por meio de documentos públicos veiculados por órgãos oficiais.²¹ Essa é a tradição e o diferencial de todo o **juspositivismo**.²² Nenhuma ciência pode prescindir de uma base empírica e, no âmbito jurídico, a base empírica seria o **ordenamento jurídico** – que aqui consideramos, com JULIANO MARANHÃO, os sentidos preliminarmente atribuídos aos textos de Direito Positivo em estado bruto, não interpretados.²³ Ora, o que há de intersubjetivo, de objetivo para todos, são

trataremos posteriormente.

²⁰ GRANGER, Gilles-Gaston. **A Ciência...**, *op. cit.*, p. 45-47.

²¹ Nesse sentido, e citado aqui como exemplo, JOSÉ ROBERTO VIEIRA afirma que o labor interpretativo do cientista do Direito identifica-se com a interpretação dos textos legais. Cf. VIEIRA, José Roberto. A semestralidade do PIS: favos de abelha ou favos de vespa? **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, Dialética, n. 83, ago. 2002, p. 89.

²² Veja-se: KELSEN, Hans. **Teoria Pura do Direito**. Trad. João B. Machado. 6. ed. brasileira. São Paulo: Martins Fontes, 2003, p. 79, p. 83; RADBRUCH, Gustav. **Introducción a la Filosofía del Derecho**. Trad. Wenceslao Roces. México: FCE, 1951, p. 47; BORGES, José Souto Maior. **Obrigação Tributária: uma introdução metodológica**. São Paulo: Saraiva, 1984, 76.

²³ “[...] usaremos o termo ‘ordenamento jurídico’ para designar aquele material pré-interpretativo, que não se reduz a textos promulgados, mas consiste no conjunto daqueles sentidos preliminarmente atribuídos aos textos dotados de autoridade, com base nas convenções linguísticas ordinárias (não técnicas) sobre os termos empregados nas formulações normativas”. Cf. MARANHÃO, Juliano Souza de Albuquerque. **Positivismo...**, *op. cit.*, p. 109. FOLLONI, André. **Ciência do Direito Tributário no Brasil: crítica e perspectivas a partir de José Souto Maior Borges**. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 168. Com outras palavras, podemos, aqui, para fins estipulativos e analíticos, sem preocupações ontológicas, adotar o conceito de ordenamento jurídico como o conjunto de textos de Direito Positivo as formulações normativas; sistema jurídico como o conjuntos de normas jurídicas – estas já como uma reconstrução de sentidos dos textos por parte do intérprete –, uma fotografia de um determinado momento, portanto, eis que qualquer modificação normativa, por promulgação ou revogação, modificam o conjunto; e ordem jurídica como a sequência de sistemas. Os conceitos adotados de sistema e ordem normativa são os de ALCHOURRÓN e BULYGIN, de que trataremos adiante. Cf. RODRÍGUEZ, Jorge L. **Lógica de los sistemas jurídicos**. Madri: Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, 2002, p. 119-140. A afirmação categórica aqui realizada demandaria um grande aprofundamento jusfilosófico, tendo em vista que os conceitos de ordem e de sistema jurídico não são simplórios. Sobre a problemática, veja-se: ALCHOURRÓN, Carlos E.; BULYGIN, Eugenio.

os textos da Constituição, das leis, dos decretos, das sentenças *etc.* É o empírico, para o jurista. Daí que as afirmações calcadas no direito natural, por metaempíricas, são hipóteses metafísicas, com controle experimental impossível.²⁴

Em segundo lugar, é possível afirmar que a dogmática visa objetos para descrever e explicar, ainda que seja esse um ponto complexo, pois, tendo em vista o antes exposto, vários autores apontam a sua natureza prescritiva, ainda que residual, sendo esse um complicador para a definição da dogmática como ciência.²⁵ Outro ponto sensível é que, mesmo o estudioso imbuído da mais pura intenção de descrever, de ser imparcial, não o será completamente, como apontam muitos adeptos de uma análise crítico-marxista, por exemplo.²⁶ Dessa forma, sempre haverá uma interpenetração entre sujeito e objeto na dogmática e o cientista interferirá no objeto de estudo, em maior ou menor grau; parece ser esse um limite intransponível. Desse modo, o “**descrever**” a que se refere como objetivo da Ciência do Direito, possui inegável conteúdo construtivo, afinal, segundo BARROS CARVALHO, o intérprete não **revela** o direito: ele o **constrói**.²⁷ Não se trata de um mero **descrever**, mas de uma visão em sentido “lato” do termo, que inclui o **explicar**, que, inexoravelmente, envolve uma metodologia própria para o estudo da linguagem do direito positivo.²⁸ Assim, ou bem se aceita a possibilidade de uma

Sobre el concepto de Orden Jurídico. In: ALCHOURRON, Carlos E. BULYGIN, Eugenio. Análisis lógico y Derecho. Madrid: Centro de Estudios Constitucionales, 1991, p. 393-398; ALCHOURRÓN, Carlos E.; BULYGIN, Eugenio. Normative..., op. cit., p. 43-64; CORDEIRO, Antônio Menezes. Introdução à Edição Portuguesa. In: CANARIS, Claus-Wilhelm. Pensamento sistemático e conceito de sistema na Ciência do Direito. Trad. A. Menezes Cordeiro. 2. ed. Lisboa: Calouste Gulbenkian, 1996; CANARIS, Claus-Wilhelm. Pensamento... op. cit., passim.

²⁴ FOLLONI, André. *Ciência...*, op. cit., p. 168.

²⁵ Numa visão ingênua, pode-se afirmar que o estudioso do Direito visa, apenas, descrevê-lo, e isso é comumente afirmado. Contudo, ao interpretar um texto normativo de forma a oferecer uma única exegese possível ou ao fazê-lo visando fins heurísticos para solução de conflitos, pode-se estar a ultrapassar as fronteiras da mera descrição. Veja-se que mesmo SACHA CALMON NAVARRO COELHO, que adota estritamente a distinção kelseniana entre norma e proposição jurídica – sendo esta a descrição da norma –, afirma que a Ciência Jurídica possui um caráter “profético”, por exprimir “[...] o que deve ser, do ponto de vista subjetivo de quem as produz”. Cf. COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Teoria Geral do Tributo, da Interpretação e da Exoneração Tributária**: o significado do art. 116, parágrafo único, do CTN. 3. ed. São Paulo: Dialética, 2003, p. 75.

²⁶ Para muitos, a própria ideia de neutralidade na ciência é um mito, como já mencionamos. Quanto ao Direito, diversos autores afirmam inexistir neutralidade político-ideológica na teoria kelseniana do Direito – cujo mote é a busca pela neutralidade –, e, para tanto, citamos como exemplo, LUIZ FERNANDO COELHO ou passagem de REALE, que afirma ser KELSEN “[...] lídimo representante do liberalismo relativista e cético”. Cf. COELHO, Luiz Fernando. Positivismo e Neutralidade ideológica em Kelsen. In: PRADO, Luiz Regis; KARAM, Munir. **Estudos de Filosofia do Direito**: uma visão integral da obra de Hans Kelsen. São Paulo: RT, 1985, p. 46-57; REALE, Miguel. **Filosofia...**, op. cit., p. 474. Para JOÃO LUIZ MARTINS ESTEVES, “por mais destituídas de conteúdo valorativo que queiram se apresentar”, as teorias jurídicas “cumprem ideologicamente uma tarefa de característica político-jurídica”, inclusive a Teoria Pura do Direito de KELSEN, sendo todo o Positivismo Jurídico um instrumento da concepção liberal de Estado. Cf. ESTEVES, João Luiz Martins. **O Comando político-jurídico da Constituição**: ideologia e vinculação hermenêutica. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2016, p. 64 e p. 103-124.

²⁷ CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário**: fundamentos jurídicos da incidência. 2. ed. rev. São Paulo: Saraiva, 1999, p. 60.

²⁸ BORGES, José Souto Maior. O direito como fenômeno linguístico, o problema de demarcação da

ciência normativa como premissa prévia; ou se dá ao sentido de “descrição” um conceito amplíssimo que abarque a “construção” pelo cientista; ou se reconhece à dogmática um caráter tecnológico, e não científico, esse entendido num sentido estrito. Aqui, podemos abraçar a visão de GRANGER quanto à existência de uma **ciência num sentido fraco**, que representa os fenômenos concretos de forma parcial e em condições idealizadas, utilizando-se de vários esquemas de explicação, como o funcional, o estrutural, o hermenêutico, o actancial e o dialético, situação que decorre das especificidades do objeto de estudo.²⁹ Há uma **reconstrução racional**³⁰, que parte do material bruto do ordenamento, o conjunto de textos de Direito Positivo, para a formação de um **sistema coerente**.³¹

Em terceiro lugar, existem critérios públicos de validação intersubjetiva no caso da dogmática jurídica? Eis o maior problema para o seu enquadramento como ciência, a nosso ver. KARL POPPER, mais voltado, é verdade, para as ciências empíricas, tem uma definição de ciência que leva em consideração a possibilidade de ela ser falseada.³² Trata-se de uma visão

ciência jurídica, sua base empírica e o método hipotético-dedutivo. **Anuário do Mestrado em Direito**, Recife: UFPE, n. 4, jan./dez. 1988, p. 11-16.

²⁹ GRANGER, Gilles-Gaston. **A Ciência...**, *op. cit.*, p. 90-92.

³⁰ Como bem definem ALCHOURRÓN e BULYGIN, a reconstrução racional ou a explicação “de um conceito é o método pelo qual um conceito vago ou inexato – que pode pertencer à linguagem ordinária ou ao estágio preliminar no desenvolvimento de uma linguagem científica – é transformado num conceito exato ou, ao menos, um conceito mais exato”. Cf. ALCHOURRÓN, Carlos E.; BULYGIN, Eugenio. **Normative Systems**. Nova Iorque, Springer-Verlag/Wien, 1971, p. 7. No original: “*The explication or rational reconstruction of a concept is the method by which an inexact and vague concept – which may belong to ordinary discourse or to a preliminary stage in the development of a scientific language – is transformed into an exact or, at least, a more exact concept.*”

³¹ ROBLES, Gregório. **O Direito como texto**: quatro estudos de Teoria Comunicacional do Direito. Trad. Roberto Barbosa Alves. Barueri SP: Manole, 2005, p. 7-9. Merece esclarecimento o tema da coerência sistêmica: pode-se pensá-la como uma coerência global – em que se verifica o sistema como um todo – ou local – em que nos preocupamos apenas com os problemas jurídicos pontuais a serem solucionados. Adotaremos, no presente trabalho, uma concepção local de coerência. Nesse sentido: “De todo modo, a versão local defendida por Raz está bem mais próxima da descrição aqui delineada de fechamento lógico de um sistema normativo. A especificação do sistema normativo é resultado de determinada reconstrução interpretativa de um ordenamento jurídico dado, a partir da pergunta sobre o status deôntico de determinada ação em um tipo de conflito. A resposta ou o conjunto de respostas para diferentes casos possíveis na qual a ação em questão pode ser realizada está localizada. Ou seja, não se trata de descrição do ordenamento ou do sistema decorrente do ordenamento globalmente considerado, apenas de resposta a questões locais como: ‘o que preciso fazer para cumprir o ordenamento nesse caso?’ ou ‘o que diz o ordenamento sobre essa ação nessas possíveis circunstâncias?’” MARANHÃO, Juliano Souza de Albuquerque. **Positivismo...**, *op. cit.*, p. 153.

³² “[...] só reconhecerei um sistema como empírico ou científico se ele for passível de comprovação pela experiência. Essas considerações sugerem que deve ser tomado como critério de demarcação não a verificabilidade, mas a falseabilidade de um sistema. Em outras palavras, não exigirei que um sistema científico seja suscetível de ser dado como válido, de uma vez por todas, em sentido positivo; exigirei, porém, que sua forma lógica seja tal que se torne possível validá-lo através de recurso a provas empíricas, em sentido negativo: deve ser possível refutar, pela experiência, um sistema científico empírico”. Cf. POPPER, Karl. **A lógica da Pesquisa Científica**. Trad. Leonidas Hegenberg, Octanny Silveira da Mota. 18. ed. São Paulo: Cultrix, 2006, p. 42. Para NEWTON DA COSTA, o falsificacionismo de POPPER não traduz, psicologicamente, a atitude do cientista, eis que eles perseguem teorias para buscar a comprovação de que são verdadeiras. Cf. COSTA, Newton Carneiro Affonso da. **O Conhecimento...**, *op. cit.*, p. 55.

bastante difundida sobre a forma de validação dos enunciados científicos, tendo em vista que é da essência desses “dar azo a um controle”.³³ A visão de POPPER, a mais bem sucedida do século XX, nas palavras de CRISTIANO CARVALHO, “permite uma aproximação da verdade, mas não uma prova definitiva”, sendo um meio termo entre o dogmatismo e o ceticismo, resolvendo os problemas do princípio da verificação dos neo-positivistas do Círculo de Viena.³⁴ É que, como aduz NEWTON DA COSTA, “na ciência se conquista a verdade aos poucos, verdades aproximadas, todavia verdades permanentes (operacionalmente, quase-verdades)”.³⁵

Daí que as teorias científicas podem ser, com o tempo, falseadas, suplantadas por outras também falseáveis em potência. Para SOUTO MAIOR BORGES há compatibilidade lógica e metodológica entre a Ciência Jurídica e as ciências da natureza.³⁶ Como recorda referido autor, na “[...] *ciência*, só o provisório é definitivo [...]”, visto que uma teoria científica qualquer corresponde “[...] sempre a um modelo ou paradigma teórico (Kuhn) geralmente aceito como satisfatório num determinado período histórico”.³⁷ Afinal, como afirma, sempre há “[...] uma seleção darwiniana de teorias na abordagem científica”.³⁸ KUHN apresenta o funcionamento dessa dinâmica entre uma ciência normal, uma ciência em crise após a somatória de anomalias e as revoluções científicas, em que se modificam os paradigmas teóricos.³⁹ É um paradoxo interessante, apontado por NEWTON DA COSTA: as teorias científicas “são formuladas para serem superadas e, às vezes, totalmente abandonadas, mesmo tendo funcionado durante largo tempo”.⁴⁰ Utilizando-se das premissas de POPPER, SOUTO MAIOR BORGES afirma que os enunciados da Ciência Jurídica empírica podem ser falseados, ao contrário dos realizados por sistemas teóricos metajurídicos, que não podem ser refutados.⁴¹ E haveria Ciência Jurídica empírica quando se voltam, os enunciados, para o ordenamento jurídico, o que permitiria o teste intersubjetivo.⁴² Nesse sentido, os enunciados científicos poderiam ser refutados, mas nunca verificados de forma eterna, havendo, apenas, uma corroboração

³³ GRANGER, Gilles-Gaston. **A Ciência...**, *op. cit.*, p. 79.

³⁴ CARVALHO, Cristiano. **Ficções...**, *op. cit.*, p. 109.

³⁵ COSTA, Newton Carneiro Affonso da. **O Conhecimento...**, *op. cit.*, p. 47.

³⁶ BORGES, José Souto Maior. **Obrigação...**, *op. cit.*, p. 7.

³⁷ BORGES, José Souto Maior. Hermenêutica histórica no direito tributário. **Revista Tributária e de Finanças Públicas**. São Paulo: RT, ano 8, n. 31, mar./abr. 2000, p. 112.

³⁸ BORGES, José Souto Maior. **Obrigação...**, *op. cit.*, p. 7.

³⁹ KUHN, Thomas. **Estrutura das Revoluções Científicas**. Trad. Beatriz Viana Boeira, Nelson Boeira. 5. ed. São Paulo: Perspectiva, 1998, *passim*.

⁴⁰ COSTA, Newton Carneiro Affonso da. **O Conhecimento...**, *op. cit.*, p. 48.

⁴¹ BORGES, José Souto Maior. **Obrigação...**, *op. cit.*, p. 59-60. Veja-se também: BORGES, José Souto Maior. Problema fundamental da base empírica para a ciência do direito e seus reflexos em questões indecidíveis pela doutrina no direito tributário. **Revista de Direito Tributário**. São Paulo: RT, n. 31, ano 9, jan./mar. 1985, p. 153-155.

⁴² BORGES, José Souto Maior. **Obrigação...**, *op. cit.*, p. 76 e p. 80. Veja-se também: BORGES, José Souto Maior. **O problema...**, *op. cit.* p. 153-155.

provisória, numa verdadeira seleção darwiniana de teorias, uma visão de efemeridade que pode, também, ser imputada às contribuições de GALILEU GALILEI.⁴³ Para SOUTO, a testabilidade empírica das afirmações teóricas seria um método único, tanto para as ciências naturais quanto para as sociais.⁴⁴ A questão é se isso pode, realmente, ser transposto totalmente para a Dogmática Jurídica.

Ter-se a redução das proposições da dogmática aos textos do direito positivo é um caminho, que se lastreia no primeiro requisito antes apontado, que exige um conhecimento empírico. O que é testável, no campo do Direito, é se existe(m) o(s) texto(s) a que se reporta o estudioso. Esse é um ponto que merece detença e que tem sido muitas vezes olvidado. A recordação dessa vinculação ao texto para a construção das decisões judiciais – e, no que importa para o presente estudo, para as proposições da dogmática –, já parece estar presente na visão da moldura kelseniana, no foco dado às formulações normativas por ALCHOURRÓN e BULYGIN e na metódica estruturante de MÜLLER.⁴⁵ Isso é relevante do ponto de vista da atuação dos órgãos de aplicação do Direito, até mesmo para o controle democrático; na dimensão científica, ao menos permitem cumprir o requisito de uma análise empírica e o teste de referibilidade mínimo aqui exposto.

Contudo, pode-se considerar comum a existência de um texto de direito positivo que permita duas ou mais interpretações, o que se torna ainda mais complexo quando se analisam interpretações que levam em considerações textos de direito coordenados ou subordinados entre si, numa interpretação sistemática. Daí ter-se-á uma base empírica que dá ensejo a diversas interpretações possíveis – ainda que limitemos essa realidade complexa àquelas exegeses que sejam mais “razoáveis”. Como seria possível o falseamento de “hipóteses”, nesse caso? Somente em algumas situações, em que realmente não se pudesse reconduzir o enunciado a nenhum texto de direito positivo, poder-se-ia falar do efetivo falseamento. A falseabilidade, requisito da ciência na visão popperiana, estaria presente, em potência, mas sempre com um reduzido universo de efetiva aplicação. Aqui, o **método da moldura normativa** da Teoria Pura de KELSEN parece ser um posicionamento mais humilde e que permitiria, ao menos, uma falseabilidade com base na coerência – caindo-se numa **verdade coerentista** da teoria.⁴⁶ Parece-nos que a adoção expressa de determinado sistema de referência, com a indicação das bases teóricas para a análise do direito positivo aponta para

⁴³ BORGES, José Souto Maior. **Ciência Feliz**. 3. ed. São Paulo: Quartier Latin, 2007, p. 24; GEYMONAT, Ludovico. **Galileu Galilei**. Trad. Eliana Aguiar. Rio de Janeiro: Nova Fronteira, 1997, p. 305.

⁴⁴ BORGES, José Souto Maior. **Obrigação...**, *op. cit.*, p. 19. Veja-se também: FOLLONI, André. **Ciência...**, *op. cit.*, p. 167.

⁴⁵ KELSEN, Hans. **Teoria...**, *op. cit.*, p. 393; ALCHOURRÓN; Carlos E.; BULYGIN, Eugenio. **Normative...**, *op. cit.*, *passim*; MÜLLER, Friedrich. **Teoria estruturante do direito**. Trad. Peter Naumann; Eurides Avance de Souza. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2008, *passim*.

⁴⁶ KELSEN, Hans. **Teoria...**, *op. cit.*, p. 1.

um segundo nível de controle intersubjetivo, que, se não promove em sua integralidade uma verificação nos moldes de outras ciências empíricas, ao menos permite um falseamento interno no sistema de conceitos construídos, evitando cair-se na arbitrariedade total.

Diante de todo o exposto, cremos que o máximo que podemos, sem modificar o conceito de “ciência”, é adotar uma posição humilde: alguns tipos de estudo do Direito se aproximam, tendencialmente, de uma análise científica, dentre os quais um recorte positivista, pelo seu caráter empírico, o que será sempre uma aproximação, pois, como afirma ADEODATO, existirá uma “tentativa de descrição”.⁴⁷ Outras visões se distanciam plenamente, como as não-positivistas que, expressamente, adotem uma postura normativa sobre como o direito deve ser, incluindo aí todo o jusnaturalismo. Importa, aqui, o posicionamento ético de buscar a verdade ainda que os resultados não agradem; ser, portanto, imparcial, no sentido predicado por SUSAN HAACK.⁴⁸ Com isso, verifica-se que nem todo texto da Dogmática Jurídica poderá ser qualificado de científico, se serve, na realidade, pura e simplesmente para advogar uma tese cujo resultado interessa ao autor. Aqui, ter-se-ia a mais pura técnica, visando finalidades retóricas, o que é legítimo e possui relevância prática, mas que se afasta do ideário de uma análise científica – ainda que num sentido fraco.

Por fim, quanto à verificação, a adoção de um recorte positivista, que permite a análise empírica do objeto jurídico, já a oferece num primeiro nível, com a necessidade de referibilidade aos textos do Direito Positivo, dentro da tese das fontes sociais ou convencionalismo, tomando o mundo jurídico “como um dado social, cuja fonte é externa ao observador. Isso garante ao cientista do direito um ‘input’ externo, independente de suas valorações políticas ou morais”.⁴⁹ Isso permite alcançar a avaliação de uma quase-verdade da teoria em relação à realidade jurídica. Num segundo passo, faz-se essencial a coerência interna do estudo com o sistema de referência adotado, o que permite a verificação da

⁴⁷ ADEODATO, João Maurício. **Uma Teoria...**, *op. cit.*, p. 122.

⁴⁸ HAACK, Susan. **Manifesto...**, *op. cit.*, p. 61. Esse é um ponto que merece reflexão em relação à dogmática jurídica. Mesmo sem a realização de um levantamento estatístico, pode-se trazer algumas reflexões que, ao menos aparentemente, parecem condizer com a realidade. Como exemplo, percebe-se claramente, no âmbito da dogmática do Direito Tributário, que os temas que costumam ser objeto de pesquisa na área acadêmica são, de forma amplamente majoritária, aqueles ligados às demandas judiciais de maior vulto econômico, o que pode estar ligado ao interesse das bancas de advogado por assuntos específicos, que atendam aos seus clientes mais lucrativos. Para tanto, compare-se o número de monografias sobre o IRPJ, a contribuição ao PIS e a COFINS, de um lado, e sobre o IPTU, o ITCMD ou o ITBI, de outro, exemplificativamente, situação em que os segundos temas são pouco estudados, apesar da complexidade ser comparável e o número de demandas judiciais e administrativas com temas a demandar reflexão são, em alguns casos, até maiores no segundo caso. Mas, de qualquer forma, o interesse econômico em jogo poderia indicar o interesse social da pesquisa. Mais grave é o fato de que é árduo o trabalho de encontrar pesquisas na área que não sejam contaminadas pela parcialidade da defesa de teses advogadas nas lides da vida social, principalmente com uma visão pró-contribuinte, por existir maior número de publicações de advogados privados, mas que também ocorre com o sinal invertido, quando o pesquisador é representante da Fazenda Pública.

⁴⁹ MARANHÃO, Julianio Souza de Albuquerque. **Positivismo...**, *op. cit.*, p. 33.

verdade no sentido coerentista, e, para tanto, adotaremos como regra definições estipulativas que permitam, ao menos, a busca de uma verdade interna ao texto.⁵⁰

Dessarte, parece-nos de grande valia os fundamentos do **Positivismo Jurídico**, como recorte desse complexo objeto de estudo, pois, como recorda NORBERTO BOBBIO, sobre o positivismo, “[...] é necessário adotá-lo se se quer fazer ciência jurídica ou teoria do direito. Se não for adotado, não se fará ciência, mas filosofia ou ideologia do direito”, sabedores que, como afirma JOSÉ SOUTO MAIOR BORGES, trata-se de “uma questão de mera decisão doutrinária optar ou não pelo positivismo metodológico no estudo do mundo jurídico”, exatamente porque não há a eliminação de outras possíveis reflexões: “há outros saberes que a decisão pelo positivismo jurídico-metodológico não exclui.”⁵¹

Sabemos, contudo, que uma afirmação como essa pode causar espanto e incompreensão: o “Positivismo Jurídico” não goza de boa fama por estas bandas, ao menos fora do círculo da maior parte dos tributaristas, o que é, obviamente, uma visão redutora e equivocada.⁵² A mencionada visão equivocada quanto ao Positivismo é ainda mais reforçada

⁵⁰ “[...] Se a definição de uma palavra se reporta a um uso comum, tradicional e constante, falamos de uma definição lexical. Esta definição será verdadeira se corresponde àquele uso. [...] Definições lexicais admitem, pois, os valores verdadeiro/falso. Nem sempre, porém, uma palavra se presta à definição deste tipo. Ou porque o uso comum é muito impreciso ou porque é imprestável, por exemplo, para uma investigação mais técnica. Nestes casos, podemos definir de forma estipulativa, isto é, propomos um uso novo para o vocábulo, fixando-lhe arbitrariamente o conceito. [...]. Quando esta estipulação, em vez de inovar totalmente, [...] escolhe um dos usos comuns, aperfeiçoando-o, [...] então falamos em redefinição. [...] As estipulações e as redefinições não podem ser julgadas pelo critério da verdade, mas sim pelo da sua funcionalidade, o que depende, obviamente, dos objetivos de quem define. [...]” Cf. FERRAZ JUNIOR, Tercio Sampaio. **Introdução...**, *op. cit.*, p. 36-37.

⁵¹ BOBBIO, Norberto. **O Positivismo Jurídico**: lições de filosofia do direito. Trad. Marcio Pugliesi; Edson Bini e Carlos E. Rodrigues. São Paulo: Ícone, 1995, p. 238; BORGES, José Souto Maior. **Obrigação...**, *op. cit.*, p. 3. Ressaltamos que NORBERTO BOBBIO predicou, em determinada fase, uma visão funcionalista do Direito. Cf. LOSANO, Mario G. Prefácio à edição brasileira: O pensamento de Norberto Bobbio, do positivismo jurídico à função do direito. In: BOBBIO, Norberto. **Da estrutura à função**: novos estudos de Teoria do Direito. Trad. Daniela Beccaccia Verstani. Barueri: Manole, 2007, p. XLVIII.

⁵² Pode-se afirmar que há, na ciência jurídica brasileira, uma relativa incompreensão sobre o positivismo jurídico, visto, normalmente, com grandes reservas. Confunde-se, muitas vezes, essa rica metodologia – que está longe de ser um bloco homogêneo –, com um malquisto “legalismo”, quiçá com uma dada visão que se tem, em senso comum, do que foi a Escola da Exegese francesa. Não seria exagerado afirmar que ser chamado de “positivista” em muitos setores da academia carrega um certo sentido pejorativo; nas ilustrativas palavras de THOMAS BUSTAMANTE, a “palavra positivismo provoca um certo desconforto para os juristas contemporâneos”. Convém recordar o esclarecimento de BOBBIO quanto aos três diferentes aspectos do Positivismo Jurídico – que não se confunde com o Positivismo filosófico; ressaltando-se que a aceitação de um deles não implica, necessariamente, a dos demais: a) positivismo como método para o estudo do direito; b) como teoria do direito; e c) como ideologia do direito. Adotaremos, aqui, a primeira acepção, tão-somente, sem qualquer ingenuidade quanto aos limites dessa empreitada. Cf. BOBBIO, Norberto. **O Positivismo...**, *op. cit.*, p. 234. Aclarando, a aceitação do primeiro não implica os demais, e do segundo, não implica o do terceiro. A recíproca não é, no entanto, verdadeira. Veja-se também: CARRIÓ, Genaro R. **Notas sobre derecho y lenguaje**. 4. ed. Buenos Aires: Abeledo-Perrot, 1990, p. 325-328; BUSTAMANTE, Thomas da Rosa de. **Argumentação contra Legem**: A teoria do discurso e a justificação nos casos mais difíceis. Rio de Janeiro: Renovar, 2005, p. 9. Sobre as características da Escola da Exegese francesa, veja-se: BOBBIO, Norberto. **O Positivismo...**, *op. cit.*, p. 78-89; BONNECASE, Julien.

em relação à Teoria Pura do Direito, de HANS Kelsen.⁵³ No entanto, a relevância da Teoria Pura do Direito, tão incompreendida, parece-nos inconteste. Kelsen causou um terremoto jusfilosófico que até hoje, em pleno século XXI, faz-nos sentir suas réplicas: foi um divisor de águas, em face do qual todos os que manejam o tema jurídico acabam por ter de se posicionar: como recorda RECASÉNS SICHES, ele influenciou tanto a Ciência Jurídica que, “[...] hoje em dia, só há duas posições nítidas: a favor de Kelsen ou contra ele”.⁵⁴ A Teoria Pura do Direito, de HANS Kelsen, pode ser vista como “a mais exaustiva descrição do sistema jurídico realizada em linguagem natural e pode ser considerada o ponto de chegada da concepção sistemática do século XX”, nas palavras de MÁRIO LOSANO, ou, como afirma KARL LARENZ, ela “constitui a mais grandiosa tentativa de fundamentação da ciência do Direito como ciência [...]”

Introducción al estudio del Derecho: nociones elementales. Trad. Jose M. Casica Jr. Puebla: José M. Casica Jr., 1944. v. 1, *passim*; BONNECASE, Julien. **La Escuela de la Exegesis en el Derecho Civil.** Trad. Jose M. Casica Jr. Puebla: José M. Casica Jr, 1944. v. 12, *passim*. Ainda: “[a] expressão ‘positivismo jurídico’ não deriva daquela de ‘positivismo’ em sentido filosófico, embora no século passado [XIX] tenha havido uma certa ligação entre os dois termos, posto que alguns positivistas jurídicos eram também positivistas em sentido filosófico: mas em suas origens (que se encontram no início do século XIX) nada tem a ver com o positivismo filosófico – tanto é verdade que, enquanto o primeiro surge na Alemanha, o segundo surge na França. A expressão ‘positivismo jurídico’ deriva da locução direito positivo contraposta àquela de direito natural”. Cf. BOBBIO, Norberto. **O Positivismo...**, *op. cit.*, p. 15. É comum a confusão entre formalismo e positivismo, o que é um equívoco. “A teoria pura do direito de Kelsen, por exemplo, confere ao intérprete do direito uma ampla margem de atuação e criatividade”. Cf. BUSTAMANTE, Thomas da Rosa de. **Argumentação...**, *op. cit.*, p. 24.

⁵³ Muitos o colocam, como afirma BECKER, “[...] num halo de desconfiança [...]”, pois, como recorda FERRAZ JUNIOR, “[...] por seu caráter restritivo [...] recebe a objeção de empobrecer o universo jurídico”. Cf. BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria Geral do Direito Tributário**. 4. ed. São Paulo: Noeses, 2007, p. 63; FERRAZ JUNIOR, Tercio Sampaio. **Introdução...**, *op. cit.*, p. 101. CAMPILONGO recorda que durante a década de 50, na Europa, e na de 70, no Brasil, houve forte rotulação do positivismo jurídico como politicamente conservador, apesar de Kelsen ter sido um “[...] democrata convicto e adversário de nazistas e fascistas”, que, por sua vez, eram refratários ao positivismo. Cf. CAMPILONGO, Celso Fernandes. Kelsen, o positivismo e o ensino do Direito nos anos 70. In: SANTI, Eurico Marcos Diniz de (coord.). **Curso de Direito Tributário e Finanças Públicas: do fato à norma, da realidade ao conceito jurídico**. São Paulo: Saraiva, 2008, p. 335-336. Um exemplo ilustrativo de crítica superficial e ingênua sobre a obra de Kelsen ou em relação a todo o positivismo, se vê em MARCOS BERNARDES DE MELLO, ao acusar tal metodologia de reforçar o poder estatal sob o princípio do dever de cumprimento das leis que teria levado a situações como as perpetradas pelo nazismo... tal visão, bastante comum, demonstra um grande equívoco e incompreensão sobre o tema, além de ser típico exemplo do argumento *ad hitlerum*, falácia bastante comum nestes tempos. Cf. MELLO, Marcos Bernardes de. **Teoria do Fato Jurídico: plano da existência**. 14. ed. São Paulo: Saraiva, 2007, p. 16-17. Sobre o Positivismo, “[é] frequente a intuição de que se trata de uma doutrina ultrapassada e tolerante para com decisões injustas, merecendo rechaço por aqueles juristas cientes da responsabilidade social do intérprete (e do juiz) envolvida na solução de problemas jurídicos. Tal intuição, contudo, muitas vezes manifesta-se sob a forma de dogmatismo ou preconceito ideológico, atribuindo-se aos autores que assumem uma orientação positivista a ‘culpa’ por todas as mazelas que envolvem o raciocínio jurídico. Assim fazem os que, sem maiores investigações, atribuem categoricamente ao positivismo a responsabilidade pela ascensão do nazismo na Alemanha”. Cf. BUSTAMANTE, Thomas da Rosa de. **Argumentação...**, *op. cit.*, p. 10.

⁵⁴ SICHES, Luis Recaséns. **Direcciones Contemporáneas del Pensamiento Jurídico. (La Filosofía del Derecho del siglo XX)**. Barcelona; Buenos Aires: Labor, 1929, p. 47. Veja-se também: BANDEIRA DE MELLO, Oswaldo Aranha. **Natureza Jurídica do Estado Federal**. São Paulo: Prefeitura do Município de São Paulo, 1948, p. 44.

que o nosso século [referindo ao séc. XX] veio até hoje a conhecer”.⁵⁵ Para ROSS, enfático, ela foi “[...] a mais importante contribuição à filosofia do direito do século [XX]”, expressão semelhante à utilizada por REALE.⁵⁶ Não consideramos, contudo, necessária a adoção de todas as postulações kelsenianas como um bloco monolítico: ao lado dos aspectos úteis da teoria, há outros em que nos parece possível uma complementação, sem a exigência de afastamento integral. Ela retrata bem algumas dimensões do fenômeno linguístico-jurídico, podendo-se constatar que ela continua bastante atual e útil para uma análise do Direito: sua ampla adoção como pressuposto em considerável parcela da doutrina do Direito Tributário brasileiro, com profícuos resultados, a corrobora.

É possível e necessário, contudo, perceber suas limitações para uma compreensão mais completa do fenômeno jurídico, mormente se tivermos como horizonte todo o aperfeiçoamento da filosofia da linguagem, que acresce maior capacidade de compreensão sobre a realidade do objeto de análise jurídica. Para uma visão mais integral desse objeto de estudo, faz falta a agregação de dimensões complementares, que podem enriquecê-la fortemente.⁵⁷ Há que se recordar que “o debate jusfilosófico acerca da própria definição de positivismo jurídico está cada vez mais sofisticado, e as perplexidades cada vez maiores”.⁵⁸

⁵⁵ LOSANO, Mario G. **Sistema e Estrutura no Direito: o século XX**. Trad. Luca Lamberti. São Paulo: Martins Fontes, 2010. v. 2, p. 52; LARENZ, Karl. **Metodologia da Ciência do Direito**. 3. ed. Trad. José Lamego. Lisboa: Calouste Goulbenkian, 1997, p. 92.

⁵⁶ ROSS, Alf. **Direito e Justiça**. Trad. Edson L. M. Bini. Bauru: Edipro, 2003, p. 25; REALE, Miguel. A visão integral do Direito em Kelsen. In: PRADO, Luiz Regis; KARAM, Munir. **Estudos de Filosofia do Direito: uma visão integral da obra de Hans Kelsen**. São Paulo: RT, 1985, p. 16.

⁵⁷ Convém também recordar que o Positivismo Jurídico é muito mais do que a Teoria Pura do Direito. Como cediço, o Positivismo Jurídico não se iniciou nem se encerrou em KELSEN, havendo uma grande profusão de contribuições posteriores, inclusive com a adoção de instrumentos da Lógica e da Linguística – que, ainda que pareçam, às vezes, pressupostas em parte da obra kelseniana, não aparecem explicitamente. A geração posterior a KELSEN tem o mérito da inclusão das preocupações linguísticas como cerne da problemática jurídica, iniciando a Teoria Analítica do Direito, como se vê em HART e no aluno de KELSEN, ALF ROSS. Ademais, contemporaneamente, ressurgiu o debate entre linhas positivistas e não-positivistas, em que aparece o jusnaturalismo puro e outras alternativas, muitas delas autodenominadas de “pós-positivistas”, ou, na expressão de KAUFMANN, uma “terceira via”, além do positivismo e do jusnaturalismo, em que o cerne da discussão é a separação entre o Direito e a Moral e nas quais, segundo BUSTAMANTE, “[d]ilui-se, portanto, a distinção entre ‘descrição’ e ‘prescrição’” numa verdadeira fusão de funções, em que a distinção entre enunciados de *lege ferenda* e de *lege data* se torna tênue. Por óbvio, todo o debate aqui sumarizado de forma bastante superficial é muito mais amplo e mereceria maior detença. O objetivo é, apenas, recordar que o Positivismo não parou na obra kelseniana – ideia que parece ser uma tendência na Dogmática Tributária brasileira –, e muito menos morreu – pensamento que parece ser um fetiche da academia brasileira, muitas vezes sob pressupostos bastante equivocados. Quanto a esse último ponto, vejamos as interessantes reflexões de RENÊ CHIQUETTI RODRIGUES. Cf. MARANHÃO, Juliano Souza de Albuquerque. **Positivismo...**, *op. cit.*, p. 27; KELSEN, Hans. **Teoria...**, *op. cit.*, *passim*; HART, Herbert. L. A. **El concepto de Derecho**. 2. ed. Trad. Genaro R. Carrio. Cidade do México: Editora Nacional, 1980, *passim*; ROSS, Alf. **Direito...**, *op. cit.*, *passim*; KAUFMANN, Arthur. **Filosofia...**, *op. cit.*, p. 61; BUSTAMANTE, Thomas da Rosa de. **Argumentação...**, *op. cit.*, p. 34-35; RODRIGUES, Renê Chiquetti. **Uma investigação sobre a suposta superação do Positivismo Jurídico pelo Neoconstitucionalismo**. 2017. 265 f. Dissertação (Mestrado em Direito) – Universidade Federal do Paraná, Curitiba, 2017 *passim*.

⁵⁸ BUSTAMANTE, Thomas da Rosa de. **Argumentação...**, *op. cit.*, p. 10.

Em conclusão, a adoção de ideias basilares do juspositivismo, somado ao ferramental de análise que traz a Semiótica – como veremos adiante – e à busca sincera de uma análise o quanto mais imparcial possível, parece ser um bom caminho para um estudo científico do Direito, ainda que num sentido fraco. E é diante do reconhecimento da realidade linguística do Direito que se pode revisitar a visão kelseniana e de outros autores do Positivismo Jurídico, tentando coaduná-las às importantes contribuições das análises da argumentação jurídica.

III. ALGUNS QUESTIONAMENTOS SOBRE A PRATICABILIDADE TRIBUTÁRIA: AS HIPÓTESES

O primeiro aspecto a se perquirir sobre a Praticabilidade dá-se quanto à sua natureza jurídica: tratar-se-ia de um princípio jurídico-tributário, de uma necessidade decorrente da própria nomodinâmica, de uma técnica de aplicação normativa ou de uma mera classificação da Ciência do Direito sobre determinada forma de aplicação normativa, mais simplificada em comparação à uma suposta forma mais “completa” que o exegeta encontraria nas dobras das normas constitucionais de competência tributária e das normas gerais e abstratas que regulam as relações jurídico-tributárias?

Temos uma hipótese que pretendemos trabalhar e sustentar: a de que a praticabilidade seja a denominação que se dá a um conjunto de técnicas de aplicação de normas tributárias calcadas na ideia de eficiência sob a perspectiva estatal. Isso será o núcleo de nossa tese sobre o conceito da praticabilidade tributária. Cremos também que as manifestações da praticabilidade podem ser agrupadas por alguns elementos que parecem se contrapor a características que a doutrina entende serem essenciais ao nosso Direito Tributário positivado, havendo, portanto, um modo ordinário ou ortodoxo e um modo extraordinário ou heterodoxo de aplicação das normas tributárias; nessa última situação enquadraríamos nosso objeto de estudo. Aqui teremos nossa tese quanto às formas de classificação e de identificação das técnicas de praticabilidade tributária em nosso sistema.

Por fim, apesar de nosso ordenamento jurídico ser rígido em matéria tributária, parece-nos existir um espaço de atuação da praticabilidade tributária, numa interpretação integradora dos Princípios da Eficiência, da Segurança Jurídica e da Igualdade, sendo possível indicar limites objetivos – o mais das vezes – a várias das técnicas simplificadoras. Nesse ponto apresentaremos nossa tese acerca dos limites à praticabilidade tributária.

Quiçá, a praticabilidade tributária somente possa ser compreendida se forem ultrapassados os limites da análise lógica e conceitual do Direito, tão comumente tidos como fronteiras pela doutrina tributária nacional. Quiçá, somente por meio da análise do fenômeno comunicacional como um todo, levando-se em consideração a forma de utilização dos signos linguísticos pelo Legislador, pela Administração Tributária, pelos contribuintes, pela doutrina

e pelo Poder Judiciário, poder-se-á clarificar o que vem a ser ela e quais os seus limites. Parece que, aqui, joga um importante papel a dimensão pragmática da semiótica, como, esperamos, ficará claro no decorrer do trabalho.

IV. O CAMINHO A SER TRILHADO: O PLANO DA TESE

Nosso trabalho dividir-se-á em quatro partes. A primeira, “Fundamentos de análise da Praticabilidade Tributária”, formada por dois capítulos, indicará os alicerces básicos de nossa jornada científica. Para tanto, partirá do substrato semiótico de análise do Direito como um fenômeno linguístico, objeto do primeiro capítulo denominado “Semiótica Jurídica: Lógica, Dicionário e Argumentação”, passando, no segundo capítulo chamado “Tributo, Semiótica e Eficiência”, a aplicar o mesmo método ao Direito Tributário em particular e à análise do Princípio da Eficiência Administrativa em matéria tributária – que consideramos, por hipótese, ser o fundamento das técnicas de praticabilidade tributária.

A segunda parte, denominada como “Identificando a Praticabilidade Tributária: natureza, fundamento e tipologia”, também formada por dois capítulos, apresentará as discussões sobre o tema e as nossas teses acerca de sua natureza jurídica e formas de manifestação, vale dizer, uma classificação das várias técnicas de praticabilidade. No terceiro capítulo (“O que é a Praticabilidade Tributária? Refletindo sobre Pragmática, Técnica e Eficiência”) tratar-se-á da natureza jurídica e do fundamento jurídico da praticabilidade, visando responder se tais técnicas alicerçam-se no Princípio da Eficiência Administrativa, no da Igualdade ou no da Legalidade, como substratos jurídicos, ou se fundamentam-se em critérios extrajurídicos tais como a comodidade estatal ou um suposto estado de necessidade administrativa; no quarto capítulo (“As técnicas de Praticabilidade Tributária: Delegação, Generalização e Sintetização”) traremos uma forma de classificação das várias manifestações de nosso tema indicando como elas se diferenciam do modo ordinário de aplicação das normas tributárias, de forma consentânea com os pressupostos antes fixados no trabalho, no intento de agrupá-las de forma didática em grandes grupos cujas hipóteses iniciais são os de delegação normativa, de generalização por meio de padronizações jurídicas diversas e de sintetizações normativas e procedimentais, com subdivisões internas, numa releitura dos autores que trataram sobre a matéria.

A terceira parte, que chamamos de “Os limites da Praticabilidade Tributária” também trará dois capítulos, ambos ligados à análise e à identificação dos limites previstos em nosso ordenamento jurídico às várias técnicas de praticabilidade. Teremos o raciocínio calcado na hipótese da existência de uma tensão entre a Eficiência, a Igualdade e a Segurança Jurídica, num verdadeiro trilema que, também como hipótese, pode ser superado pela existência de regras de equidade no âmbito de uma nomodinâmica normativa. No quinto capítulo

(“Eficiência, Segurança Jurídica e Igualdade: um trilema”) preocupar-nos-emos em indicar os diversos conflitos axiológicos inerentes ao nosso tema e a apresentar uma moldura hermenêutica que possibilite a superação das aporias encontradas. Já no sexto capítulo (“Limites da Praticabilidade Tributária: Racionalidade, Resiliência e Argumentação”) apresentaremos as nossas propostas interpretativas que permitam a indicação de limites objetivos à praticabilidade.

A quarta e última parte (“A Praticabilidade Tributária na prática: aplicando a teoria”) é formada por um único capítulo, o sétimo, que identificamos como “Analisando casos: a linguagem tributária simplificada desvelada”. Nele, analisaremos alguns casos de praticabilidade tributária para aplicar tudo o que expusermos nos capítulos anteriores e para poder, se possível, corroborar nossas conclusões científicas.

V. AS PALAVRAS FINAIS SOBRE AS PALAVRAS INICIAIS

Sabemos dos limites impostos a este trabalho. Não possuímos a pretensão de encerrar nenhuma discussão mas, pelo contrário, somente o de trazer uma pequena contribuição à discussão das questões levantadas.

De nossa parte, cientes da difícil empreitada que nos espera, procuraremos analisar o ainda misterioso tema da Praticabilidade Tributária sob um viés semiótico que será melhor explicitado no capítulo primeiro e tendo por norte três **premissas metodológicas**, uma **certeza** e um **anelo**. Primeiro, as **premissas**: a) buscaremos uma investigação desinteressada sobre o tema baseada numa verdade coerentista, do ponto de vista interno, e numa quase-verdade, em cotejo com a práxis jurídica, buscando fazê-la, ao máximo, tender a uma análise científica – dentro dos limites do que é possível para o estudo do Direito; b) dentro de uma teoria analítica do Direito, com recorte positivista, buscaremos conciliar as dimensões sintático-semântica e semântico-pragmática, sob um viés retórico-argumentativo, identificando, quando necessário, as molduras legais e as interpretações possíveis; c) posicionar-nos-emos pela(s) interpretação(ões) que considerarmos mais viável(is) numa óbvia construção de “sistemas” individuais, que poderão, ou não, ser concorrentes dos sistemas da doutrina e da jurisprudência, mas que, esperamos, tragam novas luzes sobre os problemas que analisaremos, sem nenhuma pretensão de encerramento do debate.

A **certeza** é a de que não agradaremos a todos; dela decorre o **anelo**: que o leitor que agora tem este texto em mãos seja um dos que o apreciem.

**PRIMEIRA PARTE -
FUNDAMENTOS DE ANÁLISE DA PRATICABILIDADE TRIBUTÁRIA**

“Sem sintaxe não há emoção duradoura. A imortalidade é uma função dos gramáticos”.
(Fernando Pessoa, Livro do Desassossego)

“O imperialismo dos gramáticos dura mais e vai mais fundo que o dos generais”.
(Fernando Pessoa, Sobre Portugal - Introdução ao Problema Nacional)

1 SEMIÓTICA JURÍDICA: LÓGICA, DICIONÁRIO E ARGUMENTAÇÃO

1.1 DIREITO E LÍNGUA

1.1.1 PRÓLOGO: SE O DIREITO É UMA LÍNGUA, A PRATICABILIDADE SERIA UM MODO DE DIZÊ-LA?

O Direito é texto.⁵⁹ O Direito é linguagem.⁶⁰ O Direito é, ou funciona como, uma língua.⁶¹

O que antes afirmamos pode ser tomado como uma metáfora, ainda que, em realidade, nos pareça mais que isso.⁶² O reconhecimento de que esse instrumental que a humanidade, há milênios, utiliza para a prescrição da conduta humana – consequentemente, para a ordenação da vida social – possui uma íntima ligação com a linguagem pode ser considerada recente, apesar de tratar-se de algo intuitivo, mormente na contemporaneidade, em que prevalece a forma escrita na expedição de normas e em todo o aparato e funcionamento do jurídico.⁶³ Esse fato e toda a evolução estatal na era contemporânea pode levar ao equívoco do esquecimento de que, mesmo em eras remotas ou em sociedades sem o que hoje reconhecemos como Estado Moderno, o fenômeno jurídico poderia ser encontrado, ainda que em forma verbal.

⁵⁹ “[...] o direito aparece ou se manifesta como texto, sua essência é ser texto, e sua existência real é idêntica à existência real de um texto”. Cf. ROBLES, Gregório. **O Direito como texto**: quatro estudos de Teoria Comunicacional do Direito. Trad. Roberto Barbosa Alves. Barueri SP: Manole, 2005, p. 21.

⁶⁰ “Que o direito se serve da linguagem é uma afirmação banal. Mas já não o é a afirmação de que o direito é produzido pela linguagem”. Cf. KAUFMANN, Arthur. **Filosofia do Direito**. Trad. Antônio Ulisses Cortês. Lisboa: Calouste-Gulbenkian, 2004, p. 165. ALFREDO AUGUSTO BECKER, de forma poética, recorda-nos dessa intuição em inspirado texto, em que afirma: “O mundo jurídico é um mundo mesquinho. Ele substitui o mundo dos fatos reais por um universo de palavras. Onde há uma floresta amazônica, o legislador determina que deva existir uma flor de papel. Tudo se converte em papel e em signos gráficos no papel: as palavras. [...]”. Cf. BECKER, Alfredo Augusto. **Carnaval Tributário**. 2. ed. São Paulo: Lejus, 1999, p. 51.

⁶¹ Ainda que possam ser utilizados como termos sinônimos em determinados contexto, estamos, no presente momento, diferenciando linguagem e língua. Por “linguagem”, entendemos “qualquer sistema de símbolos ou sinais ou objetos instituídos como signos”, o que é mais amplo do que o sentido que aqui estamos a dar a “língua”, como o de um idioma humano, numa relação de gênero e espécie. Cf. HOUAISS, Antônio; VILLAR, Mauro de Salles; FRANCO, Francisco Manoel de Mello. **Dicionário Houaiss da língua portuguesa**. Rio de Janeiro: Objetiva, 2009, p. 1182-1183.

⁶² Sobre as metáforas, importante recordar que “[n]ão restará de todo incorreta a afirmação de que ainda se está longe de uma explicação literalmente científica para o desafio que as metáforas constituem. Na verdade, ainda se está mesmo longe de uma explicação literalmente científica para o problema do sentido e do significado como um todo”. Cf. CASTRO JUNIOR, Torquato. Interpretação e metáfora no Direito. In: BARRETO, Aires Fernandino *et al.* **II Congresso do IBET: Segurança Jurídica na Tributação e Estado de Direito**. São Paulo: Noeses, 2016, p. 669. Sobre a problemática das metáforas, veja-se: SEARLE, John R. **Expressão e Significado**: Estudos da teoria dos atos da fala. Trad. Ana Cecília G. A. de Camargo e Ana Luiza Marcondes Garcia. São Paulo: Martins Fontes, 2002, p. 121-181; ULLMANN, Stephen. **Semântica**: introducción a la ciencia del significado. 2. ed. Madri: Aguilar, 1967.

⁶³ ROBLES, Gregório, **O Direito como texto... op. cit.**, p. 2.

Fato é o que identificamos como “Direito” é, ao menos, veiculado por instrumentos linguísticos, versado em línguas naturais ao redor do mundo, com textos e mais textos tratando sobre como deve ser a conduta humana, seus limites, suas prerrogativas, suas obrigações...⁶⁴ E sobre esse objeto se sobrepõem outras linguagens, que dele tratam – como é o caso do presente texto –, tentando compreendê-lo, criticando-o, ou visando influir em sua constituição. Tem-se uma linguagem falando de outra linguagem, o que se chama, na filosofia e na linguística de metalinguagem, existente quando aquela “[...] fala de si mesma [...]”, como assevera ISAAC EPSTEIN.⁶⁵

A grande contribuição que o estudo da linguagem trouxe à Filosofia em geral, com o surgimento da chamada **filosofia analítica**, entre o final do século XIX e início do século passado – com as relevantíssimas contribuições do positivismo lógico do Círculo de Viena e os resultados da chamada semântica clássica de FREGE, RUSSEL e do “primeiro” WITTGENSTEIN do *Tractatus logico-philosophicus*; assim como dos pensamentos da chamada “virada linguística” (*linguistic turn*), oriundos das reflexões do “segundo” WITTGENSTEIN, JOHN AUSTIN, entre outros, no seio da chamada “filosofia da linguagem ordinária” –, também ecoou na Filosofia do Direito, com importante auxílio para a melhor compreensão da natureza e do funcionamento do Direito.⁶⁶ O presente estudo, apesar de suas evidentes limitações, tenta se

⁶⁴ “Nossa linguagem jurídica é substancialmente uma parte da linguagem corrente” Cf. OLIVECRONA, Karl. **Linguagem Jurídica e Realidade**. Trad. Edson L. M. Bini. São Paulo: Quartier Latin, 2005, p. 17.

⁶⁵ EPSTEIN, Isaac. **O signo**. 7. ed. São Paulo: Ática, 2001, p. 44. Metalinguagem é, na definição de CARNAP e dos lógicos poloneses, “qualquer sistema lingüístico [...] que não conduza a ‘denotata’ extralingüísticos, mas que, semanticamente, conduza a símbolos e fatos lingüísticos, e de metalingüística qualquer expressão [que] não fale de coisas (reais ou ideais), mas de palavras ou discursos” [sic]; trata-se de distinção de grande relevância no neopositivismo. Cf. ABBAGNANO, Nicola. **Dicionário de Filosofia**. Trad. Alfredo Bosi. São Paulo: Martins Fontes, 2007, p. 667. “[...] a metalinguagem não é apenas um instrumento científico necessário, utilizado pelos lógicos e pelos lingüistas; desempenha também papel importante em nossa linguagem cotidiana”. Cf. JAKOBSON, Roman. **Lingüística e Comunicação**. Trad. Izidoro Blikstein e José P. Paes. São Paulo: Cutrix, 2003, p. 127.

⁶⁶ MARCONDES, Danilo. **Filosofia analítica**. Rio de Janeiro: Jorge Zahar, 2004, p. 11-14; FREGE, Gottlob. **Lógica e Filosofia da Linguagem**. Trad. Paulo Alcoforado. 2. ed. amp. e rev. São Paulo: USP, 2009; RUSSEL, Bertrand. **Introdução à Filosofia Matemática**. Trad. Giasone Rebuá. 4. ed. Rio de Janeiro: Zahar Editores, 1981; WITTGENSTEIN, Ludwig. **Tractatus Logico-Philosophicus**. Londres: Kegan Paul, 1922; WITTGENSTEIN, Ludwig. **Investigações Filosóficas**. Trad. José Carlos Bruni. São Paulo: Nova Cultural, 1999; AUSTIN, John Langshaw. **Quando dizer é fazer: palavras e ação**. Trad. Danilo Marcondes de Souza Filho. Porto Alegre: Artes Médicas, 1990. “A filosofia analítica baseia-se na ideia de que o exercício filosófico deve, preliminarmente, ocupar-se da análise do significado dos enunciados, ou seja, do conteúdo lógico das proposições que utilizamos em nossa linguagem. Inspirando-se inicialmente nos trabalhos de Gottlob Frege (1848-1925), os filósofos analíticos como Bertrand Russel, George Moore e Ludwig Wittgenstein formularam ideias que serviram de base para o surgimento do empirismo lógico ou neopositivismo que, tal como fizera a tradição analítica antecedente, defendia o formalismo lógico, a valorização da experiência em matéria de conhecimento e o emprego da investigação linguística como ponto de partida da filosofia. Hume influenciou decisivamente essas duas correntes, sobretudo porque seus autores renegaram as explicações metafísicas, reconheceram o valor da experiência na constituição do conhecimento e preservaram a clivagem ontoaxiológica de origem humeana entre ser e dever-ser”. Cf. PEQUENO,

inserir nesse contexto e é dele legatário.

A filosofia analítica tem por método “tratar problemas filosóficos como problemas de linguagem”, e, no âmbito do Direito, teve forte influência no positivismo jurídico: na tradição continental, suas características são encontráveis em Kelsen – ainda que referido autor “não seja um representante típico dessa corrente e tenha recorrido a postulações neokantianas” –, e, mais claramente, em seus “principais continuadores como Bobbio, Weinberger e Bulygin” que “já se enquadram típica e expressamente nessa tradição”; no mundo anglo-saxão, a teoria analítica do direito aparece cruamente em Hart, quando “define expressamente o problema da identificação do que é o direito, com a identificação do significado desse conceito”.⁶⁷

Com efeito, apesar de considerarmos temerosa ou precipitada a afirmação de que o Direito é exclusivamente linguagem ou discurso – uma questão ontológica –, parece ser inegável a existência, ao menos, de uma relevante dimensão linguística disso que se identifica como jurídico.⁶⁸ Não ao acaso, vê-se o substrato material do direito moderno ser formado por textos e mais textos normativos, desde a Constituição aos mais variados tipos de diplomas legislativos e regulamentos, aplicados por incontáveis outros textos que conformam atos administrativos individuais e sentenças judiciais, por exemplo; isso além da variedade verbal da linguagem jurídica, que se verifica, *v.g.*, em ordens e contratos mais informais. Nesse sentido, é possível observar o direito como uma espécie de discurso social para prescrição da conduta humana: sejam normas escritas ou verbais; gerais e abstratas, como um texto constitucional e leis, ou individuais e concretas, como atos administrativos e decisões judiciais; esse recorte linguístico parece fazer parte do ser jurídico. Textos e mais textos que criam, como que por magia, realidades próprias num mundo imaginário.⁶⁹

Daí decorre a possibilidade de uma opção que privilegie uma visão linguística do Direito – uma questão eminentemente epistemológica, portanto.⁷⁰ Tal postura como bem

Marconi. **10 Lições sobre Hume**. 2. ed. Petrópolis: Vozes, 2014, p. 26.

⁶⁷ MARANHÃO, Juliano Souza de Albuquerque. **Positivismo Jurídico Lógico-Inclusivo**. São Paulo: Marcial Pons, 2012, p. 27; Kelsen, Hans. **Teoria Pura do Direito**. Trad. João B. Machado. 6. ed. brasileira. São Paulo: Martins Fontes, 2003; Hart, Herbert. L. A. **El concepto de Derecho**. 2. ed. Trad. Genaro R. Carrio. Cidade do México: Editora Nacional, 1980, *passim*.

⁶⁸ Alguns filósofos defendem que toda a realidade possui uma ontologia linguística. Adeodato, por exemplo, afirma que a realidade é retórica. Cf. Adeodato, João Maurício. **Uma Teoria Retórica da Norma Jurídica e do Direito Subjetivo**. 2. ed. São Paulo: Noeses, 2014, p. 155.

⁶⁹ “À sua origem, esta é a linguagem da magia. Conservou sua forma até o presente. Falamos como se criássemos efeitos invisíveis com simples palavras. Entretanto, seria errôneo, por esta razão, rejeitar essa linguagem, como se carecesse de sentido. Sua utilidade é evidente. [...]”. Olivecrona, Karl, **Linguagem...**, *op. cit.*, p. 66. A ligação entre o Direito e a magia é notável, como se pode verificar da importância ritualística do Direito Romano. Cf. Villet, Michel. **Direito Romano**. Trad. Fernando Couto. Porto: Res Jurídica, 1991, p. 41-45. Sobre a ligação entre a própria linguagem e o pensamento mágico, veja-se: Ogden, C. K.; Richards, I. A. **O Significado de Significado: um estudo da influência da linguagem sobre o pensamento e sobre a ciência do simbolismo**. Trad. Álvaro Cabral. Rio de Janeiro: Zahar Editores, 1972, p. 45-66.

⁷⁰ Entende-se por Epistemologia a “reflexão geral em torno da natureza, etapas e limites do conhecimento humano”. Cf. Houaiss, Antônio; Villar, Mauro de Salles; Franco, Francisco

aponta JULIANO MARANHÃO, não “elimina a postulação de ‘entidades’ metafísicas na realidade”, problema que persiste ao lado de uma possível pressuposição de “um postulado metafísico ainda mais forte sobre a correlação entre a linguagem e a realidade”.⁷¹ Com isso, não estamos reduzindo o direito à linguagem, tema que demandaria estudo próprio e aprofundado: basta, como faz TERCIO SAMPAIO FERRAZ JUNIOR, reconhecer um sentido comunicacional ao Direito, em seu aspecto normativo.⁷² Há, com tal opção, evidente e “necessária [...] redução da complexidade do fenômeno analisado”, com a vantagem da “precisão dos conceitos e teses empregadas, inclusive com recurso a métodos formais para representação da linguagem ideal reformadora ou de clarificação e articulação da linguagem natural na qual o problema se manifesta”.⁷³ Sob esse aspecto, as perplexidades do objeto de estudo perduram, como se denota da grande profusão de diferenciadas análises sobre o tema, principalmente nos últimos sessenta anos.

Partindo de tal recorte, torna-se possível não só a clarificação de questões filosóficas conceituais, mas também o pensar o Direito como um fenômeno comunicacional, em que a norma jurídica⁷⁴ – a mensagem, que pressupõe um emissor, um destinatário e um canal – funciona como um signo e apresentará os elementos classicamente apontados na função

Manoel de Mello. **Dicionário Houaiss...** *op. cit.*, p. 783.

⁷¹ MARANHÃO, Juliano Souza de Albuquerque, **Positivismo...**, *op. cit.*, p. 27.

⁷² FERRAZ JUNIOR, Tercio Sampaio. **Teoria da Norma Jurídica**. 4. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2000, p. 6-7. Tomamos como aproximação epistemológica a natureza linguística do Direito, sem negar-lhe outras dimensões, como a política, a antropológica e a sociológica, aqui postas entre parênteses. Não que desconhecamos a importância de tais análises, que parecem essenciais para a compreensão plena desse objeto, que é forma de expressão de poder, de dominação e um fenômeno social – para ALAOR CAFFÉ ALVES, por exemplo, o “direito não pode ser entendido plenamente em sua manifestação ontológica sem o poder social e político” (ALVES, Alaôr Caffé. *Formação lógico-linguística do conhecimento e a construção do discurso científico*. In: CARVALHO, Paulo de Barros (coord.); BRITTO, Lucas Galvão (org.). **Lógica e Direito**. São Paulo: Noeses, 2016, p. 39) –; ou, ainda, que consideremos impossível uma análise holística, dentro da chamada Teoria da Complexidade (FOLLONI, André. **Ciência do Direito Tributário no Brasil: crítica e perspectivas a partir de José Souto Maior Borges**. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 333 *et seq.*; FOLLONI, André. **Introdução à Teoria da Complexidade**. Curitiba: Juruá, 2016), ou, ainda, uma visão “integral” do Direito, como a teoria tridimensionalista de MIGUEL REALE (Miguel Reale, **Teoria Tridimensional do Direito**, 5. ed. rev., reestrut. São Paulo: Saraiva, 2005, *passim*). Apenas defendemos que um recorte reducionista como o aqui pretendido já atenderá aos objetivos do presente estudo. O reconhecimento de que esse objeto de estudo pode ser analisado com um recorte linguístico já é o bastante para um rico estudo e uma miríade de problemas, os quais, por si só, já seriam muito mais do que o suficiente para encher muitas bibliotecas e ocupar o tempo que uma vida só pode não abarcar.

⁷³ MARANHÃO, Juliano Souza de Albuquerque, **Positivismo...**, *op. cit.*, p. 27.

⁷⁴ “[...] cabe aclarar que resulta difícil especificar algo que todos los fenómenos que se asocian con la expresión ‘norma’ tengan en común. Como Wittgenstein señalaba, hay muchas expresiones – y ‘norma’ parece un caso paradigmático de ello – que se utilizan para aludir a fenómenos entre los cuales no existe ninguna propiedad que todos compartan, sino que se hallan emparentados entre sí de muchas maneras diferentes, poseen un cierto aire o parecido de familia”. Cf. RODRÍGUEZ, Jorge L. **Lógica de los sistemas jurídicos**. Madri: Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, 2002, p. 12-13. Com exceção da língua espanhola, que pressupomos de fácil compreensão para os nativos de língua portuguesa, as citações diretas extraídas de obras em língua estrangeira foram livremente traduzidas pelo autor da presente tese, situações em que se manterá a versão sem tradução em nota de rodapé.

sígnica: o significante – o texto normativo em si, por exemplo; o significado – o texto interpretado, a “norma jurídica”; e o referente – a conduta humana do mundo das relações a que se refere o comando jurídico.⁷⁵

Nessa quadra, pode-se identificar diversas analogias entre o funcionamento do Direito e o de uma língua natural qualquer. Em ambos, tem-se regras gramaticais de funcionamento; estudiosos que se debruçam sobre as suas sintaxes e semânticas e que dissertam sobre o que seria um uso “culto” e até mesmo usuários que as utilizam de forma considerada correta ou incorreta, no discurso “vulgar”, mas que acabam por atingir o objetivo comunicacional que pretendiam. Obviamente, em tal analogia, o Direito seria uma **língua artificial**, criada com o objetivo específico de prescrever a conduta humana intersubjetiva.⁷⁶ E a complexidade de seu estudo se amplifica, uma vez que essa linguagem artificial se utiliza das línguas naturais como instrumento de manifestação: em algumas oportunidades, regulando a própria utilização de seu instrumento.⁷⁷ As línguas naturais nascem e morrem, costumeiramente “vigoram” com eficácia social, num determinado território, durante um lapso temporal mais curto ou mais estendido, e também aqui se poderia aprofundar uma proximidade delas com os ordenamentos jurídicos, seu surgimento, validade e eficácia. Com isso, percebe-se a riqueza que os instrumentos da linguística podem trazer à Ciência Jurídica, com métodos já consagrados para a análise da língua, que guarda diversas semelhanças com o Direito, inclusive o fato de ser uma **instituição social**, como afirmam BAKHTIN e HALL, “uma das formas sociais institucionais que se manifesta através da linguagem”, afinal, nas palavras de LYONS, “a língua que é usada por uma determinada sociedade é parte da cultura daquela sociedade”.⁷⁸

Nessa esteira, recordamos que nosso objeto de pesquisa é a Praticabilidade Tributária, que “simplifica”, de um modo ainda um pouco desconhecido, a execução de normas jurídicas no âmbito da tributação. Tomado o Direito Tributário como uma província dessa

⁷⁵ EPSTEIN, Isaac. **O signo...** *op. cit.*, p. 28-29; ARAÚJO, Clarice von Oertzen de. **Semiótica do Direito**. São Paulo: Quartier Latin, 2005, p. 44-53.

⁷⁶ “[...] o Direito pode ser considerado como um código artificial, na medida em que comunica padrões de comportamento lhes atribuindo valores: os comportamentos desejados são qualificados pelo direito de obrigatórios ou permitidos – comportamentos legais. Os comportamentos indesejáveis são qualificados de proibidos – comportamentos ilegais – e a sua prática é passível de alguma espécie de castigo ou punição (sanção). Esta valoração de um comportamento como legal ou ilegal se consubstanciará no bit mais importante e também mais comum no direito: legalidade/ilegalidade, licitude/ilicitude”. Cf. ARAÚJO, Clarice von Oertzen de. **Semiótica...** *op. cit.*, p. 18-19.

⁷⁷ Como recordam o art. 13 da CF/88 ou o Acordo Ortográfico da Língua Portuguesa, de 1990, aprovado pelo Decreto Legislativo n. 54, de 18 de abril de 1995 e promulgado pelo Decreto n. 6.583, de 29 de setembro de 2008.

⁷⁸ BAKHTIN, Mikhail. **Marxismo e Filosofia da Linguagem**: problemas fundamentais do método sociológico na Ciência da Linguagem, Trad. Michel Lahud e Yara Frateschi Vieira. São Paulo: Hucitec, 1995p. 57; HALL, R. A. An Essay on Language, p. 158 *apud* LYONS, John. **Linguagem e Linguística**: uma introdução. Trad. Marilda Winkler Averborg e Clarisse Sieckenius de Souza. Rio de Janeiro: LTC, 2011, p. 4. Veja-se também: ARAÚJO, Clarice von Oertzen de. **Semiótica...** *op. cit.*, p. 19.

“língua” jurídica, essa “simplificação” poderia ser considerada como uma variação linguística, um modo de falar, um dialeto ou um conjunto de gírias, quiçá. Sendo assim, restaria saber se estaríamos diante de um dialeto ainda reconhecível como parte da língua jurídica ou se ele deforma de tal modo o vernáculo que acaba por se tornar uma coisa diferente, como um falar de bárbaros. Esforçar-nos-emos no intento de descobri-lo.

Citaremos no decorrer do trabalho muitos semióticos e linguistas; contudo, é do Direito que falamos.

1.1.2 SER E DEVER-SER, FUNÇÕES DA LINGUAGEM E A NORMA COMO PROPOSIÇÃO

A racionalidade humana parece não se contentar com as coisas como elas são, em descrevê-las em sua árida objetividade. O ser humano valora as coisas; diz também como elas devem ser, julga-as com base em valores: o belo e o feio, o útil e o inútil, o bom e o mau, o certo e o errado; o lícito e o ilícito... Ao lado dos objetos reais, surgem os objetos ideais com toda sua carga axiológica; em suma, surgem os valores, com características bem expostas por MIGUEL REALE.⁷⁹

Diante disso, nota-se a existência de uma distinção entre o ser e o dever-ser, que pode ser considerada a base da diferenciação entre ciência e moral, entre o mundo dos fatos e dos valores, ou, como aponta BERTI, entre a metafísica e a ética, entre o conhecer e o agir.⁸⁰ A valoração sobre as coisas do mundo dá ensejo, portanto, a esse mundo normativo sobre como as coisas devem ser, como bem expressa JOHANNES HESSEN.⁸¹

A genialidade de DAVID HUME nos legou intuições vitais sobre as diferenças entre tais “mundos”.⁸² Uma das interpretações possíveis de sua ideia, mais restritiva, pode ser expressa nas palavras de SAUTTER: “o que pertence ao domínio do dever ser nunca pode ser deduzido

⁷⁹ REALE, Miguel. **Filosofia...** *op. cit.*, p.187-188. Sobre o tema dos valores, veja-se também: HESSEN, Johannes. **Filosofia dos Valores**. Trad. L. Cabral de Moncada. 4. ed. Coimbra: A. Amado, 1974, *passim*.

⁸⁰ BERTI, Enrico. A propósito de Lei de Hume. Trad. Danilo Vaz-Curado R. M. Costa. **Aufklärung**, João Pessoa: UFPB, n. 2, v. 1, abr. 2015, p. 190.

⁸¹ “Todo o dever-ser se funda num valor [...] e não inversamente. Não é o dever-ser que nos dá o fundamento do valor; é o valor que nos dá o fundamento do dever-ser”. Cf. HESSEN, Johannes. **Filosofia...** *op. cit.*, p. 84.

⁸² “David Hume é um dos mais importantes pensadores da história das ideias, sendo ainda considerado por muitos como o maior dos filósofos britânicos. [...] Seu legado é o ponto alto da tradição empirista dominante na filosofia britânica que se inicia com Guilherme de Ockham (1280-1349), entre os séculos XIII e XIV, passa por Francis Bacon (1561-1626), Thomas Hobbes (1588-1679), John Locke (1632-1704) e George Berkeley (1685-1753), prosseguindo depois dele com Jeremy Bentham (1748-1832) e J. S. Mill (1806-1873) e, finalmente, culmina na filosofia analítica do século XX e no empirismo lógico, nas figuras de George Moore (1852-1933), Bertrand Russel (1872-1970), Ludwig Wittgenstein (1889-1951) e no chamado Círculo de Viena, corrente filosófica que congregava autores como Rudolf Carnap (1891-1970), Moritz Schlick (1882-1936) e Otto Neurath (1882-1945), dentre outros”. Cf. PEQUENO, Marconi. **10 Lições...** *op. cit.*, p. 25-26.

do que pertence ao domínio do ser, ou seja, esta tese, tradicionalmente denominada **Lei de Hume**, impõe uma barreira lógica entre o domínio do dever ser e o domínio do ser”.⁸³ Da Lei de Hume extrai-se o fato de que as coisas serem como são, não leva à conclusão que devam ser assim; ou o fato de que as coisas devam ser de alguma forma, não leva a que efetivamente sejam como deveriam ser; é impossível deduzir um dever-ser de um ser, sendo a recíproca verdadeira.⁸⁴

A rígida distinção entre o que é e o que deve-ser tem origem na própria distinção humiana entre vontade e razão: para o filósofo em questão, é a vontade, e não a razão, que determina a decisão, a ação, a moral.⁸⁵ Note-se que essa distinção é recebida com reservas por KANT, apesar da forte influência do pensamento de HUME em sua obra: para aquele, há uma razão a orientar condutas, a **razão prática**, sobre a qual nos debruçaremos mais tarde.⁸⁶ E, aqui, parece que identificamos um ponto vital para a compreensão de muitas das discussões da Filosofia do Direito: **a dicotomia entre razão e vontade**.

Interessante perceber que tal dicotomia, que perpassa a filosofia, possui interface na Linguística, em sua busca por se afirmar como ciência durante o século XX, correspondendo, segundo CARLOS VOGT, às distinções entre língua e fala, do estruturalismo oriundo de SAUSSURE, e entre competência e desempenho, da gramática universal de CHOMSKY, numa tentativa de enfocar a dimensão ideal, que transcendesse as particularidades históricas ou locais, “de modo que as teses assim defendidas pudessem ser admitidas por todos”.⁸⁷

⁸³ SAUTTER, Frank Thomas. Um breve estudo histórico-analítico da Lei de Hume. **Trans/Form/Ação**, Marília: Unesp, v. 29, n. 2, 2006, p. 242. A passagem da obra de HUME que se configura como base da chamada Lei de Hume, é a seguinte: “Em todo sistema de moral que até hoje encontrei, sempre notei que o autor segue durante algum tempo o modo comum de raciocinar, estabelecendo a existência de Deus, ou fazendo observações a respeito dos assuntos humanos, quando, de repente, surpreendo-me ao ver que, em vez das cópulas proposicionais usuais, como é e não é, não encontro uma só proposição que não esteja conectada a outra por um deve ou não deve. Essa mudança é imperceptível, porém da maior importância. Pois como esse deve ou não deve expressa uma nova relação ou afirmação, esta precisaria ser notada e explicada; ao mesmo tempo, seria preciso que se desse uma razão para algo que parece totalmente inconcebível, ou seja, como essa nova relação pode ser deduzida de outras inteiramente diferentes”. Cf. HUME, David. **Tratado da Natureza Humana**. Trad. Débora Danowski. 2. ed. rev. e ampl. São Paulo: UNESP, 2009, p. 509.

⁸⁴ SAUTTER, Frank Thomas. **Um breve estudo...** *op. cit.*, p. 242. Note-se que também aqui se encontra uma questão linguística: em rigor, a discussão sobre a impossibilidade de dedução entre os âmbitos do ser e do dever-ser é traduzida, logicamente, pela impossibilidade de dedução de enunciados imperativos desde enunciados descritivos, e vice-versa. Trata-se da grande questão envolvendo a Lógica Deontica, em face do Dilema de Jørgensen. O dilema de Jørgensen tem por primeiro chifre a impossibilidade de aplicação da lógica para normas, por faltar-lhes o predicado de verdade ou falsidade, e, por segundo, a Lógica tem escopo mais amplo que a verdade e falsidade. Cf. RODRÍGUEZ, Jorge L. **Lógica...** *op. cit.*, p. 179-185.

⁸⁵ HUME, David. **Tratado...** *op. cit.*, p. 450-451.

⁸⁶ KANT, Immanuel. **A crítica da razão prática**. Trad. Valério Rohden. São Paulo: Folha de S. Paulo, 2015. (Coleção Folha: Grandes Nomes do Pensamento; v. 8), *passim*. Veja-se também: FOLLONI, André. **Ciência do Direito...** *op. cit.*, p. 119. Veja-se a subseção 1.3.2.2, *infra*.

⁸⁷ VOGT, Carlos. **Linguagem pragmática & ideologia**. 3. ed. São Paulo: Hucitec; Campinas: Unicamp, 2015, p. 75; SAUSSURE, Ferdinand de. **Curso de Lingüística Geral**. Trad. Antonio Chelini, José Paulo Paes e Izidoro Blikstein. São Paulo: Cultrix, 2004, p. 22-23; CHOMSKY, Noam.

As reflexões humianas foram trabalhadas com mestria por HANS KELSEN, em seu intento neokantiano de dar à Jurisprudência – aqui entendida como o estudo do Direito –, o almejado status de Ciência, no seio do ideário do início do século XX.⁸⁸ Para o Mestre de Viena, a separação entre os mundos do ser (*sein*) e do dever-ser (*sollen*) é absoluta, com um contraste radical entre razão e vontade, com clara genética humiana, bem apontada por FOLLONI.⁸⁹ Para KELSEN, a separação entre tais dimensões consiste num verdadeiro axioma, um dado imediato de nossa consciência, daí exsurgindo a distinção entre as normas e o mundo material, numa clara adoção da Lei de Hume.⁹⁰ Se o mundo do ser é marcado pelo princípio da causalidade – em sequência linear infinita, em qualquer das direções, uma causa leva a um efeito que é causa para mais um efeito, e assim por diante⁹¹ –, a solução kelseniana para o funcionamento do mundo normativo é a imputação, um fenômeno análogo, em que o ato de vontade humana se faz essencial, inexistindo uma ligação natural entre causa e efeito

Linguagem e mente. Trad. Lúcia Lobato. Brasília: Universidade de Brasília, 1998, *passim*.

⁸⁸ KELSEN cita expressamente KANT no sentido de que o conhecimento “produz” o seu objeto, em sentido gnosiológico. Cf. KELSEN, Hans. **Teoria Pura...** *op. cit.*, p. 81-82. Esse movimento de “construção” do objeto científico em sentido kantiano ocorreu também em outras áreas, sendo notável no caso da Linguística saussureana, com a sua preocupação de separar o seu objeto de preocupações antropológicas, psicológicas *etc.*, levando à abstração da “língua” (*langue*), marca de todo o estruturalismo linguístico. Cf. FIORIN, José Luiz (org.). **As astúcias da enunciação:** as categorias de pessoa, espaço e tempo. 3. ed. São Paulo: Contexto, 2016, p. 23-24; SAUSSURE, Ferdinand de. **Curso...** *op. cit.*, p. 22-23; PIETROFORTE, Antonio Vicente Seraphim. A língua como objeto da Linguística. In: FIORIN, José Luiz (org.). **Introdução à Linguística I:** objetos teóricos. 6. ed. São Paulo: Contexto, 2012, p. 81-84; BELINE, Ronald. A variação linguística. In: FIORIN, José Luiz (org.). **Introdução à Linguística I.** Objetos Teóricos. 6. ed. São Paulo: Contexto, 2012. p. 121-140, p. 126; LYONS, John. **Linguagem e Linguística...**, *op. cit.*, p. 31.

⁸⁹ FOLLONI, André. **Ciência...** *op. cit.*, p. 120. Note-se que KELSEN é expressamente contrário à possibilidade de uma razão prática, pois “o estabelecimento de normas é um ato de vontade”. Cf. KELSEN, Hans. **Teoria Pura...** *op. cit.*, p. 218.

⁹⁰ “A distinção entre ser e dever-ser não pode ser mais aprofundada. É um dado imediato da nossa consciência. Ninguém pode negar que o enunciado: tal coisa é – ou seja, o enunciado através do qual descrevemos um ser fático – se distingue essencialmente do enunciado: algo deve ser – com o qual descrevemos uma norma – e que da circunstância de algo ser não se segue que algo deva ser, assim como da circunstância de que algo deve ser se não segue que algo seja”. Cf. KELSEN, Hans. **Teoria Pura...** *op. cit.*, p. 6. Veja-se também: BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria Geral do Direito Tributário.** 4. ed. São Paulo: Noeses, 2007, p. 59. “A visão do mundo de Kelsen é dualista”, sentencia LOSANO: “[o] mundo está dividido entre ser e dever-ser, e entre os dois não existe nenhuma relação, segundo a escola neokantiana a que Kelsen se remete”. Cf. LOSANO, Mario G. **Sistema e Estrutura no Direito:** o século XX. Trad. Luca Lamberti. São Paulo: Martins Fontes, 2010. v. 2, p. 53. Referido autor considera que a indefinibilidade do “dever-ser” na teoria kelseniana, e as aporias daí decorrentes na definição do que venha a ser “norma jurídica” e entre as relações entre o mundo do “ser” e do “dever-ser” é um dos problemas internos da Teoria Pura do Direito. Cf. LOSANO, Mario G. **Sistema...** *op. cit.*, p. 55-61.

⁹¹ FERRAZ JUNIOR, Tercio Sampaio. **Introdução ao estudo do Direito.** 2. ed. São Paulo: Atlas, 1994, p. 188. Veja-se também: VILANOVA, Lourival. **Causalidade e Relação no Direito.** 4. ed. rev. atual. ampl. São Paulo: RT, 2000, p. 62. Recordar-se que a própria noção de causalidade é posta em dúvida por DAVID HUME e só é aceita por KANT após a mediação da razão humana, não se encontrando na coisa em si. Cf. HUME, David. **Tratado...** *op. cit.*, p. 122; KANT, Immanuel. **Crítica da razão pura.** 5. ed. Trad. Manuela Pinto dos Santos e Alexandre Fradique Morujão. Lisboa: Calouste Gulbenkian, 2001, p. 19; KANT, Immanuel, **A crítica...** *op. cit.*, 86-87. Veja-se também: FOLLONI, André. **Ciência do Direito...** *op. cit.*, p. 118-119; PEQUENO, Marconi. **10 Lições...** *op. cit.*, p. 33 e p. 43-49.

prescritivos.⁹²

Esse posicionamento influenciou fortemente toda a ciência jurídica. Mas, no que nos interessa mais proximamente, deixou marcas profundas no Direito Tributário brasileiro.⁹³ Profundíssimas. De ALFREDO AUGUSTO BECKER a GERALDO ATALIBA e PAULO DE BARROS CARVALHO, os dois últimos também por intermédio da obra de LOURIVAL VILANOVA, a repercussão das distinções kelsenianas entre os irreduzíveis mundos do ser e do dever-ser e entre as diferentes lógicas de funcionamento das linguagens prescritiva do Direito e descritiva da Ciência do Direito, passaram a ser lugares-comuns, nesse específico nicho do conhecimento.⁹⁴

Podemos, aqui, adotar essa dicotomia, que atende aos fins do presente trabalho e que possui uma interessante interface linguística – apesar dos questionamentos que ela traz e das tentativas de sua superação por algumas linhas filosóficas.⁹⁵ Mas convém aprofundar alguns aspectos.

⁹² “Tal-qualmente uma lei natural, também uma proposição jurídica liga entre si dois elementos. Porém, a ligação que se exprime na proposição jurídica tem um significado completamente diferente daquela que a lei natural descreve, ou seja, a da causalidade. Sem dúvida alguma que o crime não é ligado à pena [...] como uma causa é ligada ao seu efeito. Na proposição jurídica não se diz, como na lei natural, que, quando A é, B é, mas que, quando A é, B deve ser, mesmo quando B, porventura, efetivamente não seja. O ser o significado da cópula ou ligação dos elementos na proposição jurídica diferente do da ligação dos elementos na lei natural resulta da circunstância de a ligação na proposição jurídica ser produzida através de uma norma estabelecida pela autoridade jurídica – através de um ato de vontade, portanto -, enquanto que a ligação de causa e efeito, que na lei natural se afirma, é independente de qualquer intervenção dessa espécie”. Cf. KELSEN, Hans. **Teoria Pura...** *op. cit.*, p. 86-87. Veja-se também; KELSEN, Hans. **Teoria Geral das Normas**. Trad. José Florentino Duarte. Porto Alegre: Fabris, 1986, p. 31-32; VILANOVA, Lourival. **Causalidade...** *op. cit.*, p. 8; VILANOVA, Lourival. **As estruturas lógicas e o sistema do direito positivo**. 3. ed. São Paulo: Noeses, 2005, p. 99. Anote-se que LOURIVAL VILANOVA denominou o mesmo fenômeno de “causalidade normativa”. Cf. VILANOVA, Lourival. **Causalidade...** *op. cit.*, p. 8.

⁹³ FOLLONI, André. **Ciência...** *op. cit.*, p. 120-121.

⁹⁴ BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria...** *op. cit.*; ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de Incidência Tributária**. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2003; CARVALHO, Paulo de Barros. **Teoria da Norma Tributária**. 5. ed. São Paulo: Quartier Latin, 2009; CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 29. ed. São Paulo: Saraiva, 2018; CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário: fundamentos jurídicos da incidência**. 2. ed. rev. São Paulo: Saraiva, 1999; CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário, linguagem e método**. 2. ed. São Paulo: Noeses, 2008; VILANOVA, Lourival. **As estruturas...** *op. cit.* Como exemplo, tome-se a passagem de PAULO DE BARROS CARVALHO: “Opero sobre a premissa de que não se transita, livremente, sem solução de continuidade, do dever-ser para o mundo do ser. Aquilo que se pretende comunicar com a expressão ‘altera a conduta’ é a formação de um crescente estímulo para que os comportamentos sejam modificados”. Cf. CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário: fundamentos...**, *op. cit.*, p. 8.

⁹⁵ “As linhas do pensamento mediante as quais atualmente se tenta superar a Lei de Hume são principalmente três, ou seja, uma retomada da ética e da política de orientação finalística teorizada, aos moldes, dos antigos gregos (sobretudo por Aristóteles); uma retomada da concepção transcendental do bem introduzida pelo cristianismo; e os últimos desenvolvimentos desta mesma filosofia analítica, no âmbito do qual, possui na minha opinião, uma particular importância a assim designada pragmática transcendental de Karl-Otto Apel”. Cf. BERTI, Enrico. **A propósito...** *op. cit.*, p. 190. Veja-se também a visão de ANDRÉ FOLLONI, que adota a pragmática transcendental como forma de superação da dicotomia, rumo a uma Teoria da Complexidade. Cf. FOLLONI, André. **Ciência...** *op. cit.*, p. 309-330.

Seriam mesmo tais mundos irreduzíveis? Parece-nos que a Lei de Hume acerta ao declarar ser impossível a derivação automática de um dever-ser de um ser, como que por uma força sobrenatural: faltaria a mediação específica da vontade humana, valorando este para “prescrever” aquele. Claro que há influências mútuas, pois, como recorda KELSEN, a norma jurídica é posta por um ato do ser; assim como a valoração que gera o “dever-ser” se dá sobre fatos do mundo do “ser”; mas tal relação sempre é mediada pela intelectualidade humana: num exemplo jurídico, é a reprovação social a uma determinada conduta que pode levar à promulgação de uma norma penal, mas ela não surge automaticamente; num exemplo linguístico, o uso vulgar de uma construção linguística qualquer, ainda que duradouro e difundido, não torna tal uso uma forma culta, até que o uso consagrado passe a ser valorado como culto e aceitável por gramáticos.⁹⁶ O contrário, a derivação de um ser do dever-ser, é, em si mesmo, o próprio objetivo da expressão de uma ordem ou desejo; prescreve-se uma conduta para que as condutas reais se adequem à prescrição. Nas belas palavras de VILANOVA, a alteração do mundo social se dá por meio da expressão linguística normativa.⁹⁷ Daí não decorre, contudo, que exista uma inafastável relação de causalidade e que o mundo do dever-ser se materialize automaticamente, porque deve ser: a exceção seria a metafísica situação de algumas teogonias, como a judaico-cristã, em que todo o universo é criado por ordens – verbais – divinas, como se vê no Livro do Gênesis.⁹⁸ Contudo, ainda que mantenhamos a distinção entre razão e vontade e concordemos com as consequências da Lei de Hume, **não nos parece impossível a identificação de uma razão prática a delimitar a atuação da vontade.** É o que veremos, no momento apropriado.⁹⁹

No que importa para o momento, tanto o mundo do ser quanto o do dever-ser podem ser expressos linguisticamente; e, aqui, vislumbra-se a grande utilidade da diferenciação entre as funções da linguagem, que traz importantes pontos de reflexão sobre o fenômeno jurídico. Os que se debruçaram sobre o tema – e, no âmbito da Lógica, sobre os tipos de proposições – apresentam diferentes classificações, ainda que seja possível identificar permanências tipológicas revestidas com diferentes nomenclaturas.¹⁰⁰ E é quase pacífico – com reflexos na

⁹⁶ KELSEN, Hans. **Teoria Pura...**, *op. cit.*, p. 236.

⁹⁷ “Altera-se o mundo físico mediante o trabalho e a tecnologia, que o potencializa em resultados. E altera-se o mundo social mediante a linguagem das normas, uma classe da qual é a linguagem das normas do Direito”. Cf. VILANOVA, Lourival. **As estruturas...** *op. cit.*, p. 42.

⁹⁸ BÍBLIA. Português. **Bíblia sagrada**. Tradução de Padre Antônio Pereira de Figueredo. Rio de Janeiro: Encyclopaedia Britannica, 1980. Cap. 1, versículos 1-31.

⁹⁹ Vide a subseção 1.3.2.2 *infra*.

¹⁰⁰ Sobre o tema, veja-se, exemplificativamente: WITTGENSTEIN, Ludwig. **Investigações Filosóficas**. Trad. José Carlos Bruni. São Paulo: Nova Cultural, 1999, p. 26-27; BOBBIO, Norberto. **Teoria da Norma Jurídica**. Trad. Ariani Bueno Sudatti e Fernando Pavan Baptista. 5. ed. São Paulo: Edipro, 2014, p. 76-77; CARRIÓ, Genaro R. **Notas sobre derecho y lenguaje**. 4. ed. Buenos Aires: Abeledo-Perrot, 1990, p. 19-21; ROSS, Alf. **Direito e Justiça**. Trad. Edson L. M. Bini. Bauru: Edipro, 2003, p. 31; ISAAC EPSTEIN, **O Signo...** *op. cit.*, p. 39-46; JAKOBSON, Roman. **Linguística...** *op. cit.*, p. 122-130; VOGT, Carlos. **Linguagem...**, *op. cit.*, p. 94.

Lógica – a noção de que a função que serve para dar ordens ou conselhos, que se utiliza do modo imperativo, não se submete ao conceito de verdade ou falsidade, ao contrário da função que serve para fins eminentemente informativos (asserções, descrições *etc.*).¹⁰¹ Eis a tradução linguística da distinção entre os mundos do ser e do dever-ser!

Uma contribuição relevantíssima para o tema foi dada por JOHN L. AUSTIN, ao diferenciar as funções performativas das constatativas – estas, designando a forma assertiva, demonstrativa, informativa ou referencial.¹⁰² A função performativa – do verbo inglês *to perform*, que significa “atuar, agir” –, chamada de uso operativo por CARRIÓ, é aquela em que falar é fazer, não é descrever o ato que se estaria praticando: “[q]uando digo, diante do juiz ou no altar *etc.*, ‘Aceito’, não estou relatando um casamento, estou me casando”.¹⁰³ Ou seja, há situações em que “dizer algo é fazer algo; ou em que por dizermos ou ao dizermos algo estamos fazendo algo”, ainda que a forma gramatical de tais proferimentos tenha a aparência de “declarações”, sem que, contudo, possam ser considerados “verdadeiros” ou “falsos”.¹⁰⁴ Eles aparecem sob a forma explícita – como nas situações de “prometer”, “apostar”, “doar”, “casar”, “batizar”, “legar em testamento” *etc.* –, ou, ainda, de forma implícita, o que demanda a análise do contexto comunicacional.¹⁰⁵

Pois bem. De todo o exposto e por toda a tradição jusfilosófica de retaguarda, pode-se afirmar que **o Direito “é”**, existe no mundo fenomênico, produz efeitos sociais, é uma instituição social que pode ser identificada, ao menos em sua dimensão linguística aqui ressaltada, como **um conjunto de formulações normativas**. E, por isso, é um “ser” que tem por característica versar sobre o “dever-ser”, **prescrevendo condutas humanas de forma institucionalizada**. Ora, as normas jurídicas podem ser consideradas como **proposições**¹⁰⁶ que têm por finalidade regular a conduta humana para uma determinada finalidade.¹⁰⁷ Diante

¹⁰¹ JAKOBSON, Roman. **Lingüística...** *op. cit.*, p. 125. Dizemos “quase”, pois há linguistas e lógicos que consideram possível o valor de verdade em sentenças não assertivas. Como exemplo na Lógica Deontica, há quem considere possível o valor de verdade para as normas. Veja-se: KALINOWSKI, Georges. **Lógica de las Normas y Lógica Deontica**: posibilidad y relaciones. 2. ed. México: Fontamara, 1996, p. 17.

¹⁰² AUSTIN, John Langshaw. **Quando dizer...** *op. cit.*, p. 21-28.

¹⁰³ *Ibidem*, p. 25; CARRIÓ, Genaro R. **Notas...** *op. cit.*, p. 20-21; CHIERCHIA, Gennaro. **Semântica**. Trad. Luiz Arthur Pagani, Lígia Negri, Rodolfo Ilari. Campinas: Unicamp. 2003, p. 236-243.

¹⁰⁴ AUSTIN, John Langshaw. **Quando dizer...** *op. cit.*, p. 29.

¹⁰⁵ *Ibidem*, p. 42-43.

¹⁰⁶ Abamos parênteses para esclarecer que por “proposição” entendemos, com BOBBIO, que se trata de “[...] um conjunto de palavras que possuem um significado em sua unidade”, que não se confunde com “enunciado”, que “[...] é a forma gramatical e lingüística pela qual um determinado significado é expresso”. Cf. BOBBIO, Norberto. **Teoria da Norma...** *op. cit.*, p. 73. Sobre a dificuldade na conceituação de proposição, veja-se: MORTARI, Cezar A. **Introdução à lógica**. São Paulo: UNESP, 2001, p. 13-14.

¹⁰⁷ KELSEN, Hans. **Teoria Pura...**, *op. cit.*, p. 33; KELSEN, Hans. **Teoria Geral das Normas** *op. cit.*, p. 34, 38; BOBBIO, Norberto. **Teoria da Norma...** *op. cit.*, p. 26. Se hoje o foco se dá na regulação da conduta humana, é interessante recordar que foi comum a prescrição de condutas a animais e a coisas inanimadas. Nesse sentido, veja-se: KELSEN, Hans. **Teoria Pura...**, *op. cit.*, p. 34; KELSEN,

disso, parece claro que a principal função da linguagem que se encontra no mundo jurídico é a **prescritiva**, que podemos considerar ser a sua estrutura constituinte, como tantos pensadores já ressaltaram.

Esta afirmação pode parecer contra intuitiva. É que se levarmos em consideração a literalidade dos textos normativos, verificaremos que eles são comumente escritos em formato de assertivas.¹⁰⁸ Um aprofundamento da análise demonstra, contudo, que se trata da forma embaçando o conteúdo da mensagem do discurso jurídico: aja de um determinado modo! Isso é deveras comum na linguagem como um todo, demarcando a diferença entre forma e conteúdo, entre **enunciado e proposição** e, no que tange ao especificamente jurídico, entre **texto de direito positivo** – que VON WRIGHT designa de “**formulação normativa**” – e **norma jurídica** – o seu sentido, ou seja, a proposição em si –, distinção que se tornou bastante utilizada atualmente.¹⁰⁹ Tem-se, ainda, as **proposições normativas**, que são “enunciados metalingüísticos referidos a normas”, em distinção bastante utilizada por KELSEN.¹¹⁰

Hans. **Teoria Geral das Normas** *op. cit.*, p. 113-114.

¹⁰⁸ Como se vê do exemplo do art. 1º, do Código Civil brasileiro (Lei Federal n. 10.406/2002): “Toda pessoa é capaz de direitos e deveres na ordem civil”. RADBRUCH recorda que, se hoje, as “*leyes no pueden hablar a los afectos, a los sentimientos; tienen que expresarse con la frialdade de los fórmulas matemáticas. Sin embargo, el legislador de tiempos pasados, no demasiado remotos, gustaba de tocar todos los registros de la oratoria sentimental*”. Cf. RADBRUCH, Gustav. **Introducción a la Filosofía del Derecho**. Trad. Wenceslao Roces. México: FCE, 1951, p. 134. Nota-se, contudo, uma frequente aversão dos poetas e dos artistas em geral à ciência jurídica, o que, segundo RADBRUCH, decorre possivelmente da objetividade jurídica, afinal, o Direito fala do matrimônio, mas não do amor, fala de obrigações, créditos e dívidas, mas não da amizade. Cf. RADBRUCH, Gustav. **Introducción...** *op. cit.*, p. 145. No original: “*Si nos preguntamos, ahora, qué es lo que puede explicar esta frecuente aversión de los poetas y, en general, de los artistas hacia la ciencia jurídica encontraremos como causa, tal vez, la llamada ‘objetividad’ jurídica, es decir, la tendencia del jurista a abstraerse precisamente de los rasgos esencialmente humanos. El Derecho, por ejemplo, conoce el matrimonio, pero ignora el amor; nos habla de obligaciones y de créditos y deudas, pero no de amistad*”.

¹⁰⁹ VON WRIGHT, Georg Henrik. **Norma y Accion: una investigación lógica**. Trad. Pedro Garcia Ferrero. Madrid: Tecnos, 1970, p. 109. Veja-se também RODRÍGUEZ, Jorge L. **Lógica...** *op. cit.*, p. 12. No âmbito do Construtivismo Lógico-Semântico de PAULO DE BARROS CARVALHO, as formulações normativas são chamadas de “enunciados”. Cf. CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário** *op. cit.*, p. 134. Sobre a distinção entre texto de direito positivo e norma jurídica, veja-se exemplificativamente: KELSEN, Hans. **Teoria Geral do Direito e do Estado**. Trad. Luís Carlos Borges. 4. ed. São Paulo: Martins Fontes, 2005, p. 63; STRECK, Lenio Luiz. **Hermenêutica jurídica e(m) crise: uma exploração hermenêutica da construção do Direito**. 6. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2005, p. 218-220; CARVALHO, Paulo de Barros, **Direito Tributário: fundamentos...** *op. cit.*, p. 19; CARVALHO, Paulo de Barros, **Curso de Direito Tributário** *op. cit.*, p. 8-9; COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Teoria Geral do Tributo, da Interpretação e da Exoneração Tributária: o significado do art. 116, parágrafo único, do CTN**. 3. ed. São Paulo: Dialética, 2003, p. 74.

¹¹⁰ RODRÍGUEZ, Jorge L. **Lógica...** *op. cit.*, p. 12; KELSEN, Hans. **Teoria Geral das Normas** *op. cit.*, p. 34; KELSEN, Hans. **Teoria Pura...**, *op. cit.*, p. 80; KELSEN, Hans. **Teoria Geral do Direito e do Estado** *op. cit.*, p. 63. A referida distinção é usual entre os teóricos do Direito: ALF ROSS alude à distinção entre “regras jurídicas” e “proposições”. Cf. Alf Ross, **Direito...** *op. cit.*, p. 28-34. Veja-se também: VALLE, Maurício Dalri Timm do. **Princípios Constitucionais e Regras-Matrizes de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI**. São Paulo: Noeses, 2016, p. 32-46. Note-se que a afirmação aqui realizada é uma clara simplificação, tendo em vista que a natureza das proposições jurídicas em KELSEN, se aprofundada, demanda grandes reflexões filosóficas, de

Ao lado da função prescritiva da norma jurídica, parece claro que as demais funções também aparecem, ainda que jungidas à estrutura prescritiva que parece ser a própria razão de ser do fenômeno jurídico. Do ponto de vista linguístico, não se poderia negar a existência de uma função emotiva/expressiva em determinados textos jurídicos, como no preâmbulo da CF/88, em que parece faltar apenas o ponto de exclamação;¹¹¹ a função referencial/assertiva se faz presente na forma dos textos legais, como exposto, mas também é aparente em normas individuais e concretas, na descrição de fatos – como atos administrativos e sentenças judiciais –; a função fática¹¹² transparece, por exemplo, no ato de notificação de um cidadão qualquer, para o cumprimento de uma determinada norma; a função metalinguística, por sua vez, também se faz notar, por exemplo, em justificativas de projetos de lei ou, formalmente, em textos remissivos a outros dispositivos legais ou em decisões judiciais ao tratar das normas aplicáveis ao caso; ainda, em normas que tratam sobre normas, como a Lei Complementar nº 95, de 26 de fevereiro de 1998. Se os exemplos anteriores parecem ser acidentais, não se pode desmerecer o papel no Direito, ao lado da função prescritiva, da função **performativa**, como aponta o próprio JOHN AUSTIN, apesar de os juristas, segundo o autor, estarem comumente presos à “falácia descritiva”, que também acomete os filósofos.¹¹³ Com efeito, muito no Direito se cria, juridicamente, com o falar, com o declarar, com texto em suma, se estiverem presentes os requisitos prescritos por norma jurídica; fato é que podemos considerar que há um binômio que se retroalimenta no mundo jurídico: as funções prescritiva e performativa se sucedem continuamente no *iter* de positivação do Direito, dentro da chamada nomodinâmica, tema sobre o qual voltaremos a tratar, oportunamente.¹¹⁴ Seja como

que não poderemos tratar. Veja-se: BULYGIN, Eugenio. *Normas, proposiciones normativas y enunciados jurídicos*. In: ALCHOURRON, Carlos E. BULYGIN, Eugenio. **Análisis lógico y Derecho**. Madrid: Centro de Estudios Constitucionales, 1991, p. 176-177. Recordamos que VON WRIGHT utiliza a expressão “enunciado normativo”. Cf. VON WRIGHT, Georg Henrik. **Norma y Accion...** *op. cit.*, p. 119.

¹¹¹ A interessante discussão sobre a “legislação simbólica” e a “constituição simbólica” parece encontrar lugar nessa função linguística. Veja-se: NEVES, Marcelo. **A Constitucionalização Simbólica**. São Paulo: Acadêmica, 1994, p. 31-33. Sobre a relevância jurídica do preâmbulo constitucional, veja-se: CARVALHO, Paulo de Barros. **Derivação e Positivação no Direito Tributário**. 2. ed. São Paulo: Noeses, 2017. v. I, p. 5-27.

¹¹² Expressão fática é aquela cujos enunciados “servem fundamentalmente para prolongar ou interromper a comunicação, para verificar se o canal funciona [...], para atrair a atenção do interlocutor ou confirmar sua atenção continuada”. Cf. JAKOBSON, Roman. **Linguística...** *op. cit.*, p. 125-126.

¹¹³ AUSTIN, John Langshaw. **Quando dizer...** *op. cit.*, p. 23. Na mesma página, vê-se a interessante passagem, que transcrevemos: “Era de esperar-se que os juristas, mais que ninguém, se apercebessem do verdadeiro estado de coisas. Talvez alguns já se apercebam. Contudo, tendem a sucumbir à sua própria ficção temerosa de que uma declaração ‘de direito’ é uma declaração de fato”.

¹¹⁴ Vide a subseção 1.3.3.2 *infra*. Os próprios exemplos do casamento e do testamento corroboram o afirmado. Um exemplo em textos legais, dentre numerosos outros, é o da Lei Federal n. 12.154/2009: “Art. 1º Fica criada a Superintendência Nacional de Previdência Complementar - PREVIC, autarquia de natureza especial, dotada de autonomia administrativa e financeira e patrimônio próprio, vinculada ao Ministério da Previdência Social, com sede e foro no Distrito Federal

for, tais fragmentos não desnaturam a função específica das normas jurídicas: a prescrição de condutas; pelo contrário, são necessárias para no conjunto dos enunciados alcançarem esse objetivo.

Voltando o foco à função prescritiva, é óbvio que ela não se limita ao jurídico. Transparece em ordens, pedidos e conselhos da linguagem ordinária, é nota característica de todo o mundo normativo, que é algo mais amplo que o Direito, como bem sabido: normas morais, de etiqueta, religiosas, costumes sociais *etc.* Em todas podemos identificar sua formulação textual e o seu sentido, a “norma” em si. Todas as normas possuem essa dimensão linguística de “proposição” com função prescritiva, e o que diferenciaria a norma jurídica das demais normas é tema essencial da filosofia do Direito, com soluções diversas trazidas por grandes pensadores e que, com humildade, não temos a pretensão de resolver, até mesmo por não nos considerarmos capazes de tanto – afora a questão de não se tratar de um tema fundamental para o que nos propomos. Basta-nos aceitar que o fenômeno jurídico existe, pois sentimos os seus efeitos sociais como observadores internos, como diria HART, e um sentido de senso-comum dos juristas parece bastar para a compreensão do que nos propomos aqui.¹¹⁵ Passemos então a tratar da forma básica de organização desse mundo jurídico, sempre sob o recorte linguístico.

1.1.3 DIMENSÕES SEMIÓTICAS E O UNIVERSO JURÍDICO

“Não é possível não comunicar”, eis o primeiro axioma da comunicação.¹¹⁶ Tudo e todos estão, a cada instante, difundindo informações que são interpretadas por alguém, ou seja, “significam”, “tem sentido”, fazendo com o que mundo nos pareça “sensato”.¹¹⁷ Este é o amplo fenômeno da **significação**, que parece ínsito à racionalidade humana, mediante a qual extraímos sentido dos objetos do mundo, ainda que eles não falem: inferimos que irá chover

e atuação em todo o território nacional”.

¹¹⁵ HART, Herbert. L. A. **El concepto...** *op. cit.*, p. 110-113. Parece-nos bastante frutífera a solução de NORBERTO BOBBIO de não distinguir o que é norma jurídica por uma qualidade intrínseca, eis que elas teriam os mesmos atributos de qualquer norma, mas por uma qualificação relacional: o fato de fazerem parte de um ordenamento jurídico por vínculo de validade. Nesse caso, o que importa é a definição desse conjunto de normas para identificar o que seria o Direito, e, aí, o caráter institucional pode ser a resposta mais adequada. Cf. BOBBIO, Norberto. **Teoria do Ordenamento Jurídico**. Trad. Maria Celeste Cordeiro Leite dos Santos. 10. ed. rev. Brasília: UNB, 1999, p. 27. Como afirma JORGE L. RODRÍGUEZ, trata-se de concepção sugerida por HART e proposta por RAZ, em que a coercitividade é um atributo do sistema jurídico, em contraposição à visão de Kelsen que a vê como uma qualidade de todas as normas jurídicas, e que foi desenvolvida por ALCHOURRÓN e BULYGIN de forma produtiva. Cf. RODRÍGUEZ, Jorge L. **Lógica...** *op. cit.*, p. 39. Veja-se também: HART, Herbert. L. A. **El concepto...** *op. cit.*, p. 99-123.

¹¹⁶ VOLLI, Ugo. **Manual de Semiótica**. Trad. Silva Debetto C. Reis. 3. ed. São Paulo: Edições Loyola, 2015, p. 17.

¹¹⁷ *Ibidem*, *loc. cit.*

pelas nuvens carregadas no céu, que a pessoa é advogada por se encontrar de terno e gravata perto do Fórum, que há uma doença pelas manchas avermelhadas na pele *etc.*¹¹⁸

Dentro desse gênero, tem-se a **comunicação**, em que há um emissor “que ‘transmite’ alguma coisa (que chamaremos de mensagem, ou, de maneira mais técnica, texto) a algum outro (que chamaremos de destinatário)”, situação em que “há um trabalho, por parte do emissor, para dar à mensagem um formato acessível para o destinatário”, o que pode se dar com maior ou menor sucesso, cabendo ao destinatário “reconstruir a intenção do emissor”, “interpretar a mensagem”, “reagir a ela” ou “rejeitá-la”.¹¹⁹ Ao enviar um e-mail ou uma mensagem de texto eletrônica por alguns dos diversos meios hoje existentes, realizar um telefonema, proferir uma palestra, protocolar uma petição em autos judiciais, proferir uma sentença, promulgar uma lei, ou meramente falar com outrem em toda e qualquer situação, está-se estabelecendo uma relação comunicativa, em que se encontram presentes alguns elementos básicos já bem identificados pelos estudiosos de linguística:

O ‘remetente’ envia uma ‘mensagem’ ao ‘destinatário’. Para ser eficaz, a mensagem requer um ‘contexto’ a que se refere [...], apreensível pelo destinatário, e que seja verbal ou suscetível de verbalização; um ‘código’ total ou parcialmente comum ao remetente e ao destinatário (ou, em outras palavras, ao codificador e ao decodificador da mensagem); e, finalmente, um ‘contacto’, um canal físico e uma conexão psicológica entre o remetente e o destinatário.¹²⁰

Todo esse processo de significação e de comunicação é objeto de estudo da **Semiótica**, a “ciência dos signos, do comportamento simbólico e dos sistemas de comunicação”.¹²¹ A Semiótica possui duas origens independentes e quase simultâneas: nos Estados Unidos, com a obra de CHARLES SANDERS PEIRCE, que lhe conferiu esse nome; e na França, com a obra de FERDINAND DE SAUSSURE, que a chamava de Semiologia, havendo ainda quem fale de uma terceira origem, na antiga União Soviética.¹²²

¹¹⁸ OGDEN, C. K.; RICHARDS, I. A. **O Significado de Significado...** *op. cit.*, p. 23-44; VOLLI, Ugo. **Manual...** *op. cit.*, p. 18-19.

¹¹⁹ VOLLI, Ugo. **Manual...** *op. cit.*, p. 18-19.

¹²⁰ JAKOBSON, Roman. **Lingüística...** *op. cit.*, p. 123. UMBERTO ECO distingue entre canal e sinal. Cf. ECO, Umberto. **Tratado Geral de Semiótica**. 3. ed. Trad. Antônio de Pádua Danesi e Gilson Cesar Cardoso de Souza. São Paulo: Perspectiva, 1997, p. 26. Veja-se também: MAMEDE, Gladston. **Semiologia e Direito**: tópicos para um debate referenciado pela animalidade e pela cultura. Belo Horizonte: Editorial 786, 1995, p. 67; BARROS, Diana Pessoa de. A Comunicação humana. In: FIORIN, José Luiz (org.). **Introdução à Linguística**: I. Objetos teóricos. 6. ed. São Paulo: Contexto, 2012, p. 26.

¹²¹ LYONS, John. **Linguagem...**, *op. cit.*, p. 13. É importante frisar que a Semiótica é mais ampla que a Linguística, havendo como que uma relação de gênero e espécie, ou, ao menos, de campos de inter relação: o signo é um conceito mais amplo do que o de signo linguístico, pois, como exposto, a tudo podemos dar sentido, aí incluídas as expressões verbal, corporal ou escrita, típicas do estudo linguístico.

¹²² Veja-se: SAUSSURE, Ferdinand de. **Curso de Linguística...**, *op. cit.*, p. 24; PEIRCE, Charles Sanders. **Semiótica**. Trad. José Teixeira Coelho. 3. ed. 1 reimp. São Paulo: Perspectiva, 2003, p. 45; JAKOBSON, Roman. **Lingüística...**, *op. cit.*, p. 99-100; ECO, Umberto. **Tratado Geral...**, *op.*

O objeto da Semiótica é o **signo**, que, numa ideia geral, pode ser considerado como “[...] algo que está por outra coisa”, conceito que vem desde a Grécia antiga.¹²³ Não há univocidade em sua definição, contudo, faz-se necessário, nas palavras de EPSTEIN “[...] entendê-los como uma correlação entre variáveis”, o que nos leva à noção de **função signica**, ou **triângulo semiótico**, que entende o signo como uma relação ou função entre três elementos, que é a proposta de PEIRCE¹²⁴:



FONTE: Adaptado de Ogden e Richards (1972, p. 32)

O **referente** é o objeto a que se refere o símbolo, enquanto o **significado** é o juízo

cit., p. 1; VOLLI, Ugo. **Manual...**, *op. cit.*, p. 13; WARAT, Luis Alberto. **O Direito e sua linguagem**. 2. ed. Porto Alegre: Fabris, 1995, p. 11-14. Como afirma UGO VOLLI, a Semiótica possui dupla alma, sendo uma decorrente da linha saussuriana, como “disciplina-mãe da linguística e como parte da ‘psicologia social’; e outra, da linha peirciniana, considerada uma “disciplina essencialmente filosófica, aparentada com a lógica e a fenomenologia”; trata-se de uma divisão entre ser “filosofia do signo, do sentido e da comunicação” ou “uma das ciências humanas, especializada nas técnicas de leitura dos textos, em estreita relação com todas as outras teorias científicas, sociológicas, psicológicas, etc. que se ocupam da comunicação.” Isso repercute nos dias atuais em duas correntes principais: “[...] a “estrutural” ou “gerativa”, que se reporta ao trabalho de Saussure (por intermédio da obra de um outro linguista importante, o dinamarquês Louis Hjelmslev, de um antropólogo como Claude Lèvi-Strauss e sobretudo do semiólogo que acolheu esta herança, Algirdas J. Greimas); e a semiótica interpretativa, desenvolvida principalmente sob o respaldo do trabalho de Charles Sanders Peirce, por Umberto Eco”. Cf. VOLLI, Ugo. **Manual...**, *op. cit.*, p. 13.

¹²³ ISAAC EPSTEIN, **O signo**, p. 16. No mesmo trecho, o autor assevera que os signos “[...] são entidades tão centrais e importantes em semiótica quanto os átomos em física, as células em biologia ou os números em matemática”. Sobre o tema, veja-se também: C. K. OGDEN e I. A. RICHARDS, **O Significado de Significado**: um estudo da influência da linguagem sobre o pensamento e sobre a ciência do simbolismo, *passim*; STEPHEN ULLMANN, **Semântica**: Introducción a la ciencia del significado, p. 17-22.

¹²⁴ EPSTEIN, Isaac. **O signo** *op. cit.*, p. 29. Veja-se também: OGDEN, C. K.; RICHARDS, I. A. **O Significado de Significado...** *op. cit.*, p. 23-44; VOLLI, Ugo. **Manual...** *op. cit.*, p. 32; ECO, Umberto. **Tratado Geral...**, *op. cit.*, p. 11 e 39-40; VOGT, Carlos. **Linguagem...**, *op. cit.*, p. 129-131. Veja-se, como exemplos, as definições de SAUSSURE, como a “[...] combinação do conceito e da imagem acústica [...]”, ou a de PEIRCE como “[...] aquilo que, sob certo aspecto ou modo, representa algo para alguém [...]”. SAUSSURE, Ferdinand de. **Curso de Lingüística...**, *op. cit.*, p. 81; PEIRCE, Charles Sanders. **Semiótica**, *op. cit.*, p. 46; CHIERCHIA, Gennaro. **Semântica**, *op. cit.*, p. 25. Para o aprofundamento das várias classificações do signo em PEIRCE e em outros autores, veja-se: SILVEIRA, Lauro Frederico Barbosa da. **Curso de Semiótica Geral**. São Paulo: Quartier Latin, 2007, *passim*; EPSTEIN, Isaac. **O signo** *op. cit.*, p. 47-65; PEIRCE, Charles Sanders. **Semiótica**, *op. cit.*, p. 51-59 e p. 63-76; ULLMANN, Stephen. **Semântica...**, *op. cit.*, p. 63-65.

criado na mente pelo símbolo, ou signo em sentido estrito, sendo o **signo** (em sentido amplo) identificado com a função s gnica, ainda que seja, comumente, confundido com o objeto da relação triádica (**símbolo** ou **signo em sentido estrito**).¹²⁵ Vemos a palavra “gato” grafada com tinta num pedaço de papel – o símbolo –, que se refere – “está no lugar de”, eis o referente – um animal de quatro patas que costuma miar e ronronar, formando em nossa mente a imagem correspondente – o significado.

O exemplo, simplificado, esconde muitas complexidades de ordem linguística e filosófica, especialmente sobre como damos significado às coisas – afinal, nas palavras de JAKOBSON, “[p]ara o lingüista como para o usuário comum das palavras, o significado de um signo lingüístico não é mais que sua tradução por um outro signo que lhe pode ser substituído”¹²⁶ –, assim como os efeitos do contexto comunicacional no sentido – a palavra “gato” escrita num bilhete passado de forma furtiva entre duas colegas de trabalho, logo após terem visto passar um homem que consideram bonito, com toda certeza não criaria em nossa mente a imagem de um mamífero que ca a ratos.

O signo, segundo a proposta amplamente aceita de CHARLES MORRIS, pode ser analisado pela Semiótica em três diferentes dimensões: a **sint tica** ou **sintaxe**, a **semântica** e a **pragmática**.¹²⁷ A sint tica ou sintaxe estuda a relação dos signos com outros signos; a semântica, dos signos com seu significado (aspecto conotativo), ou dos signos em relação aos objetos a que se refere (aspecto denotativo); e a pragmática, dos signos com os usuários (emissores e destinatários) da linguagem.¹²⁸

Entendido como um discurso social e reconhecida a faceta linguística do Direito, sua análise pela Semiótica se torna possível, inclusive com o reconhecimento das três dimensões anteriormente mencionadas. A reflexão analítica sobre tais pontos é o que passaremos a fazer, focados na proposição básica do Direito: a norma jurídica. GREGÓRIO ROBLES corrobora essa divisão de enfoques analíticos, ao aludir três possíveis dimensões de análises sobre o

¹²⁵ EPSTEIN, Isaac. **O signo** *op. cit.*, p. 28-29. Note-se que não há uniformidade em relação   designação de tais elementos: o interpretante, por exemplo,   também chamado de “conceito”, “imagem mental”, “referência”, “sentido”, “intens o”, “designatum” *etc.* Sobre o tema, veja-se: EPSTEIN, Isaac. **O signo** *op. cit.*, p. 24; ECO, Umberto. **Tratado Geral...** *op. cit.*, p. 50. Há um ótimo quadro de resumo sobre as diferentes designações na obra de ARAÚJO, Clarice von Oertzen de. **Incidência Jurídica: teoria e crítica**. São Paulo: Noeses, 2011, p. 164.

¹²⁶ JAKOBSON, Roman. **Lingüística...** *op. cit.*, p. 64.

¹²⁷ MORRIS, Charles. **Fundamentos da Teoria dos Signos**. Trad. Antônio Fidalgo. Covilhã: Universidade da Beira Interior, [20--]. Disponível em: <http://biblioteconomiadigital.blogspot.com.br/2011/01/fundamentos-da-teoria-dos-signos.html>. Acesso em: 22 jan. 2019, *passim*; MORTARI, Cezar A. **Introdução...**, *op. cit.*, p. 32-33; WARAT, Luis Alberto. **O Direito...**, *op. cit.*, p. 39. Para PEIRCE, a semiótica divide-se em três ramos: a gramática pura, a lógica e a retórica pura. Cf. PEIRCE, Charles Sanders. **Semiótica** *op. cit.*, p. 46. Veja-se: VOGT, Carlos. **Linguagem...**, *op. cit.*, p. 130.

¹²⁸ MORRIS, Charles. **Fundamentos...** *op. cit.*, *passim*; NEVES, Marcelo. **Teoria da Inconstitucionalidade das leis**. São Paulo: Saraiva, 1988, p. 21, p. 129; WARAT, Luis Alberto. **O Direito...** *op. cit.*, p. 39.

direito: a) o estudo da estrutura da linguagem (análise lógico-linguística); b) o estudo do seu conteúdo de significado (análise semântica); e c) o estudo do aspecto dinâmico de criação do texto (análise pragmática).¹²⁹

Necessário alertar, contudo, que a análise separada de cada uma dessas dimensões semióticas do Direito é de difícil implementação. Afinal, ao observar-se um dado direito positivo, tem-se já elementos valorativos internalizados no sistema, pelo que, ao se estudar a forma de relações normativas com foco sintático, já existe um mínimo semântico, e até mesmo pragmático, envolvidos. Já existe um sentido – eis a semântica –, ao se tratar de subordinação e coordenação de normas – uma análise sintática. Do mesmo modo, ao tratar da forma de utilização das normas no discurso jurídico – pragmática –, tem-se um *quantum* já pressuposto de semântica e de sintaxe normativa.

Por tudo isso, deve-se guardar na retentiva que toda separação realizada entre estes três aspectos é artificial e que as fronteiras, aqui, são fluídas. Trata-se, apenas, de uma distinção para fins analíticos, e de como esta limitação deve ser compreendida. Por tal razão, após a compreensão de tais dimensões, referir-nos-emos de forma binária aos aspectos sintático-semântico e semântico-pragmático do Direito, o que nos parece bastante adequado para a finalidade de compreensão do objeto de estudo e para os fins do presente trabalho.

1.2 ANÁLISE SINTÁTICO-SEMÂNTICA, OU O LOCUS POR EXCELÊNCIA DA TEORIA PURA DO DIREITO

1.2.1 DA SINTÁTICA EM GERAL E DA SINTÁTICA JURÍDICA: DIREITO, LÓGICA E GRAMÁTICA

1.2.1.1 Da Sintática: definição e alguns fenômenos

Com o recorte sintático, concentra-se a atenção “na estrutura lógico-gramatical da linguagem”, mirando as relações formais entre os signos, regras para suas combinações “que permitem a construção correta de estruturas sígnicas mais complexas ou sintagmas”, com três acepções diferentes: a) a estrutura formal dos signos; b) as regras de combinação para a formação de signos compostos e c) as relações formais entre os signos.¹³⁰

Na Lógica proposicional, como recorda SERBENA, é a sintaxe que perquire sobre o problema da consistência.¹³¹ É a estruturação formal que permite a construção de sentenças bem-formadas, que possam ter sentido – ainda que o sentido não seja objeto da sintática.

Na Linguística, a sintaxe faz parte da **Gramática**, que pode ser compreendida como

¹²⁹ ROBLES, Gregório. **O Direito como texto...** *op. cit.*, p. 56.

¹³⁰ ARAÚJO, Clarice von Oertzen de. **Incidência Jurídica...** *op. cit.*, p. 167.

¹³¹ SERBENA, Cesar Antonio. **Direito, Lógica e Paraconsistência**: conflitos entre normas, contradições e paradoxos nos sistemas jurídicos. Curitiba: Juruá, 2016, p. 40.

o “tratado descritivo-normativo da morfologia e da sintaxe de uma língua (ficando de fora, portanto, a fonética e a semântica)”, e é neste sentido estrito que o termo é utilizado por JOHN LYONS.¹³² A sintaxe, por sua vez, é tratada como a “parte da gramática que descreve as regras, segundo as quais as palavras se combinam para formar frases”, ou seja, na visão de GENNARO CHIERCHIA, o “aparato combinatório de uma língua”, ou, como afirma WARAT, “a teoria da construção de toda linguagem”.¹³³ Ambas conformam as regras do jogo linguístico, como afirma VON WRIGHT.¹³⁴

A construção sintática em uma língua tem um caráter hierárquico, que interliga itens lexicais que fazem exigências com elementos que as satisfazem, em construções intermediárias que ligam ao substantivo um artigo, ao verbo um complemento, até a formação completa da sentença numa sequência que não é aleatória.¹³⁵

Se a sintaxe tem por objeto a relação entre os signos, temos que recordar que estes possuem uma acepção bastante ampla, que, na Linguística, exemplificativamente, abarca uma palavra, uma frase ou um texto todo, tomados isoladamente ou em conjunto, como signos simples ou complexos.¹³⁶ A sintaxe de uma língua abarca a forma de união entre palavras e entre frases para a construção de sentenças que sejam consideradas “corretas”, no sentido de serem socialmente aceitas como bem-formadas, mas há outros âmbitos de aplicação, inclusive a análise sintática do discurso.¹³⁷

Há uma estrutura sintática universal, válida para toda e qualquer construção de proposições, na Lógica? A compreensão dos lógicos, hoje, é a de que não: existem diferentes possibilidades de construção, pois existem diferentes lógicas, sendo necessária a fixação das regras sintáticas que serão utilizadas por convenção. Mas há quem entenda que sim, e esse foi o caminho tomado por todo o chamado **Platonismo Lógico**, do qual falaremos um

¹³² HOUAISS, Antônio; VILLAR, Mauro de Salles; FRANCO, Francisco Manoel de Mello. **Dicionário Houaiss...** *op. cit.*, p. 984; LYONS, John. **Linguagem...** *op. cit.*, p. 75. Morfologia é o estudo da forma das palavras, que é oriundo das ciências da natureza e passou a ser utilizado na Linguística no século XIX, existindo uma ligação entre ela a sintaxe. Cf. PETTER, Margarida Maria Taddoni. Morfologia. In: FIORIN, José Luiz (org.). **Introdução à Linguística II: princípios de análise**. 5. ed. São Paulo: Contexto, 2016, p. 60 e p. 69.

¹³³ CUNHA, Celso; CINTRA, Lindley. **Nova Gramática do Português Contemporâneo**. 3. ed. Rio de Janeiro: Nova Fronteira, 2001, p. 119; CHIERCHIA, Gennaro. **Semântica** *op. cit.*, p. 26; WARAT, Luis Alberto. **O Direito...**, *op. cit.*, p. 40. Separando os campos da Gramática (que inclui a Sintaxe) e da Semântica: ULLMANN, Stephen. **Semântica: introducción a la ciencia del significado**. 2. ed. Madri: Aguilar, 1967, p. 40-41.

¹³⁴ VON WRIGHT, Georg Henrik. **Norma y Accion...** *op. cit.*, p. 26.

¹³⁵ NEGRÃO, Esmeralda Vailati; SCHER, Ana Paula; VIOTTI, Evani de Carvalho. Sintaxe: explorando a estrutura da sentença. In: FIORIN, José Luiz (org.). **Introdução à Linguística II: princípios de análise**. 5. ed. São Paulo: Contexto, 2016, p. 82 e p. 88-89.

¹³⁶ CHIERCHIA, Gennaro. **Semântica** *op. cit.*, p. 25.

¹³⁷ FIORIN, José Luiz (org.). **As astúcias...** *op. cit.*, p. 21 TATIT, Luiz. A abordagem do texto. In: FIORIN, José Luiz (org.). **Introdução à Linguística I: Objetos Teóricos**. 6. ed. São Paulo: Contexto, 2012. p. 187-209, *passim*; VOLLI, Ugo. **Manual...** *op. cit.*, p. 223.

pouco.¹³⁸ Ou seja, o tema é polêmico, e tem grandes implicações filosóficas.

Não poderíamos deixar de recordar a existência de alguns **fenômenos sintáticos e figuras de sintaxe**, alguns dos quais trataremos mais detalhadamente no âmbito jurídico mais tarde. Dentre eles ressaltamos, por exemplo, a **recursividade**¹³⁹; a **elipse**, que é a omissão de partes da sentença, sob certas condições discursivas e que tem por natureza a concisão e a rapidez¹⁴⁰; a **zeugma**, um tipo de elipse, no qual participa de dois ou mais enunciados um termo expresso em um deles, apenas;¹⁴¹ o uso de **fragmentos de sentença**¹⁴²; os **deslocamentos sintáticos**¹⁴³ como a topicalização, a clivagem, a passivização, a anástrofe, a prolepse, a sínquise muitas vezes identificadas como hipérbatos *etc.*¹⁴⁴ Tem-se, também, **aglutinações** diversas, como a combinação e a contração.¹⁴⁵ Na lógica, no âmbito dos silogismos, há o chamado **entimema**, espécie de elipse em que há premissas subentendidas.¹⁴⁶

¹³⁸ Vide a subseção 1.2.1.3 *infra*. Do mesmo modo, há uma estrutura sintática universal válida para toda e qualquer língua? Empiricamente, sabe-se que as línguas possuem uma variedade muito grande de regras sintáticas, que possibilitam a construção de sentenças bem-formadas: devo construir uma oração na forma sujeito-verbo-objeto? No português, isso é possível, mas não obrigatório; no inglês, isso é obrigatório nas orações assertivas; no latim, a forma canônica é sujeito-objeto-verbo, e os exemplos se multiplicariam em relação a formas de construção de gênero, tempo, função, concordâncias nominais e verbais e toda uma plêiade de elementos. Pode-se considerar, portanto, que as regras sintáticas são construídas historicamente em cada sociedade. Mas há toda uma linha na Linguística, que considera existente uma **Gramática Universal** (CHOMSKY, Noam. **Linguagem e Mente** *op. cit.*, *passim*) que é inata ao ser humano, sendo tais diferenças questão de revestimento formal explicadas por regras aferíveis de transposição.

¹³⁹ Adotada como regra pela Gramática Universal, entende que é inato ao ser humano a possibilidade de encaixar uma sentença em outra, até o infinito, o que é uma característica sintática. Cf. CHOMSKY, Noam. **Linguagem e Mente** *op. cit.*, p. 18; CHIERCHIA, Gennaro. **Semântica** *op. cit.*, p. 129-133.

¹⁴⁰ Exemplo: “Eu vou ao mercado e Maria também vai ~~{ao mercado}~~”.

¹⁴¹ Exemplo: “João era estudante e trabalhador. José, trabalhador. ~~{era}~~”

¹⁴² Exemplo: A: “Aonde você vai?” B: “Ao cinema.”

¹⁴³ A topicalização consiste no deslocamento de elementos constituintes da sentença para o início da frase; a clivagem, em que são eles colocados no início da frase entre o verbo “ser” e o conectivo “que” e a passivização consiste em passar a frase para a voz passiva, Cf. NEGRÃO, Esmeralda Vailati; SCHER, Ana Paula; VIOTTI, Evani de Carvalho. **Sintaxe...**, *op. cit.*, p. 90.

¹⁴⁴ Pode-se citar ainda exemplificativamente: os pleonasmos, para reiteração de ideias, que podem ser viciosos, se oriundos de ignorância quanto ao sentido dos termos; o assíndeto, em que se ligam orações sem conjunção coordenativa e seu contrário, o polissíndeto, no qual se reiteram conjunções; o anacoluto, em que se modifica a construção sintática no meio de um enunciado; e a silepse, que é a concordância que se faz com o sentido das palavras, não com sua forma gramatical. Cf. NEGRÃO, Esmeralda Vailati; SCHER, Ana Paula; VIOTTI, Evani de Carvalho. **Sintaxe...**, *op. cit.*, p. 92; CUNHA, Celso; CINTRA, Lindley. **Nova Gramática...**, *op. cit.*, p. 619-634. Há, ainda, no âmbito das reduções das palavras, a crase, que une duas vogais idênticas numa só, a aférese, em que se suprime sons do início da palavra; a síncope, em que se suprime sons do meio da palavra e a apócope, em que a supressão se dá no final. Cf. CUNHA, Celso; CINTRA, Lindley. **Nova Gramática...**, *op. cit.*, p. 678-679.

¹⁴⁵ A formação de palavras por composição, por meio de justaposição e de aglutinação, também é indicada por CUNHA e CINTRA. Cf. CUNHA, Celso; CINTRA, Lindley. **Nova Gramática...**, *op. cit.*, p.105-106.

¹⁴⁶ COPI, Irving M. **Introdução à Lógica**. Trad. Álvaro Cabral. 2. ed. São Paulo: Mestre Jou, 1978, p. 208-210.

1.2.1.2 A norma jurídica como signo e o escopo da sintática jurídica

Qual seria o objeto de uma análise sintática no âmbito jurídico? Não se trataria da análise da sintaxe das formulações normativas isoladas em textos normativos, que se inserem na análise da linguagem ordinária e que fazem parte do dia-a-dia do jurista, afinal, como recorda BETINA TREIGER GRUPENMACHER, o “[...] problema da linguagem constitui o grande drama da metodologia jurídica [...]”.¹⁴⁷ É algo mais. Aqui, ao recordar que a norma jurídica é uma proposição do tipo prescritiva podemos tomá-la como “átomo”, elemento básico em que podemos decompor isso que denominamos Direito.¹⁴⁸ E, como ela está para outra coisa – a conduta prescrita para a regulação da atuação humana –, verifica-se a sua **natureza sónica**.¹⁴⁹ Nesse sentido, afirma ALF ROSS:

Toda interpretação do direito legislado principia com um texto, isto é, uma fórmula lingüística escrita. Se as linhas e pontos pretos que constituem o aspecto físico do texto da lei são capazes de influenciar o juiz, assim é porque possuem um significado que nada tem a ver com a substância física real. Esse significado é conferido ao impresso pela pessoa que por meio da faculdade da visão experimenta esses caracteres. A função destes é a de certos símbolos, ou seja, eles ‘designam (querem dizer)’ ou ‘apontam’ para algo que é distinto deles mesmos.¹⁵⁰

Partindo do recorte da norma jurídica como signo, numa análise sintático-normativa o foco se daria nas relações de coordenação e subordinação entre normas jurídicas.¹⁵¹ Como visto, a análise sintática é objeto de amplo estudo no âmbito da Lógica. É nesse campo, portanto – em conjunto com a semântica –, que se pode perquirir da utilidade de uma Lógica Jurídica. Também se faz possível analisar a estrutura da própria norma jurídica para a formação de proposições prescritivas bem formadas, a questão do fundamento de validade normativa, os procedimentos de produção de normas, a reger os atos de fala jurídicos, assim como os conceitos de ordenamento e sistema jurídicos, aspectos formais que possuem

¹⁴⁷ GRUPENMACHER, Betina Treiger. **Eficácia e aplicabilidade das limitações constitucionais ao exercício da competência tributária**. São Paulo: Resenha Tributária, 1997, p. 112.

¹⁴⁸ Quanto à identidade de uma norma, recordamos que se pode distinguir três critérios, apontados por MORESO e NAVARRO, citados por JORGE RODRÍGUEZ: o sintático, que leva em consideração a identidade entre a norma e a formulação normativa; o semântico, que leva em consideração o significado atribuído a uma formulação normativa e o misto, em que se leva em consideração a relação entre formulação normativa e o significado. No segundo caso, duas formulações diferentes que levem ao mesmo sentido dariam ensejo a uma única norma jurídica. Parece-nos adequada a adoção da terceira hipótese, em que “[d]os formulaciones normativas correlacionadas a un mismo significado expresarían entonces dos normas diferentes aunque sinónimas”, o que permite afirmar que existem normas jurídicas redundantes num mesmo sistema jurídico. Cf. RODRÍGUEZ, Jorge L. **Lógica...** *op. cit.*, p. 14-15.

¹⁴⁹ ARAÚJO, Clarice von Oertzen de. **Semiótica do Direito** *op. cit.*, p. 70.

¹⁵⁰ ROSS, Alf. **Direito e Justiça** *op. cit.*, p. 139.

¹⁵¹ ARAÚJO, Clarice von Oertzen de. **Semiótica do Direito** *op. cit.*, p. 25.

relevância para a integral compreensão do Direito.¹⁵²

Pode-se afirmar a existência, portanto, de uma **gramática jurídica**, sobre a qual iremos tecer mais considerações no que nos parece essencial para o nosso trabalho.

1.2.1.3 Um pouco sobre a(s) Lógica(s) Deontica(s), ou, sem ingenuidade quanto à “Estrutura Lógica” da Norma Jurídica

Os diversos aperfeiçoamentos no âmbito da Lógica chegaram a um ponto em que se pode afirmar, com HAACK, que “não existe apenas uma lógica formal, mas uma pluralidade delas”.¹⁵³ Aqui, podemos começar a refletir sobre a possibilidade de uma lógica aplicável às proposições prescritivas, e, portanto, às normas jurídicas. É a chamada **Lógica Deontica**. Pode-se apontar a origem remota da Lógica Deontica na Lógica Modal, já presente na obra de ARISTÓTELES, com “forte impulso durante a Idade Média” e com “maior sistematização e maturidade” com LEIBNIZ.¹⁵⁴ E é desta base que surgem diferentes modais, para diferentes lógicas, dentre as quais a deontica, aplicável às normas jurídicas.¹⁵⁵

Podemos considerar, para fins de simplificação histórica, como marco do surgimento

¹⁵² Algumas dessas funções da sintaxe são exemplos de CLARICE VON OERTZEN DE ARAÚJO. Cf. ARAÚJO, Clarice von Oertzen de. **Incidência Jurídica...** *op. cit.*, p. 169.

¹⁵³ HAACK, Susan. **Filosofia das Lógicas**. Trad. César Augusto Mortari. Luíz Henrique de Araújo Dutra. São Paulo: Unesp, 2002, p. 27. “Há muitos sistemas lógicos formais. Na verdade, desde que o aparato lógico ‘clássico’ foi formulado, tem havido aqueles que insistem em que ele deva ser melhorado, modificado ou substituído. Um exemplo ilustrativo pode ser tirado da história do condicional material. Antecipada pelos estoícos, a ‘implicação material’ foi formalizada por Frege (1879) e Russell & Whitehead (1910), e provida de uma semântica adequada por Post (1921) e Wittgenstein (1922). Já em (1880), contudo, MacColl tinha insistido na necessidade de um condicional mais estrito; a ‘implicação estrita’ foi formalizada por Lewis (1918); e depois disso a insatisfação com suas pretensões de representar o acarretamento (entailment) levou à introdução da ‘implicação relevante’ [...]” Cf. HAACK, Susan. **Filosofia das Lógicas** *op. cit.*, p. 207. Num resumo didático, podemos apontar, com base em HAACK, a lógica tradicional, a clássica, as lógicas ampliadas, as alternativas e as indutivas. Cf. HAACK, Susan. **Filosofia das Lógicas** *op. cit.*, p. 28-29.

¹⁵⁴ FRANÇA, Vladimir da Rocha. O problema da delimitação e do objeto da Ciência do Direito. **FARN**, Natal, v. 1, n. 2, jan./jun, 2002, p. 5-6. “Ya Aristóteles había advertido que los enunciados de una ciencia no siempre son simplemente verdaderos, sino que muchas veces se formulan como necesariamente verdaderos o como de verdad meramente posible. Tanto la posibilidad como la necesidad modifican el sentido de la simple verdad, y son por esto llamadas modalidades aléticas o modalidades de la verdad. Ambas estan a la vez íntimamente relacionadas entre sí, por lo que una de ellas puede ser definida a partir de la otra”. Cf. ECHAVE, Delia Teresa; URQUIJO, María Eugenia; A. GUIBOURG, Ricardo. **Lógica, Proposición y Norma**, Buenos Aires: Astrea, 1991, p. 111.

¹⁵⁵ “A lógica modal acrescenta ao vocabulário clássico os operadores unários ‘L’, a ser lido ‘necessariamente’, e ‘M’, a ser lido ‘possivelmente’, e o operador binário ‘-3’, a ser lido ‘implica estritamente’. (Outras lógicas ampliadas são concebidas de modo bastante próximo da lógica modal, tais como a lógica epistêmica, que acrescenta os operadores ‘K’, a ser lido ‘x sabe que’, e ‘B’, a ser lido ‘x acredita que’; a lógica deontica, que acrescenta os operadores ‘O’, a ser lido ‘Deve ser o caso que’, e ‘P’, a ser lido ‘É permitido que’; e a lógica temporal”. Cf. HAACK, Susan. **Filosofia...** *op. cit.*, p. 236.

da Lógica Deôntica, o artigo intitulado *Deontic Logic*, do finlandês GEORG HENRIK VON WRIGHT, publicado em 1951.¹⁵⁶ VON WRIGHT, em seu pioneiro artigo sobre o tema, menciona a existência de três modais deônticos: o obrigatório, o permitido e o proibido, que seriam a base da Lógica aplicável ao jurídico, a que alguns incluem o facultativo como quarto modal.¹⁵⁷ Pode-se, ainda diferenciar operadores normativos fortes e débeis: uma coisa é algo ser expressamente permitido; outra, ser considerado permitido porque não foi estabelecida uma obrigação.¹⁵⁸

As diferentes lógicas servem para a realização de inferências oriundas da formalização de diferentes funções da linguagem, como, por exemplo, a Lógica Alética para a função assertiva, a Lógica Deôntica para a função imperativa e a Lógica Erotética para a função interrogativa.¹⁵⁹

De qualquer forma, a visão contemporânea sobre o tema rechaça a crença em átomos lógicos, dentro do chamado “platonismo lógico”. Com isso, vemos também interfaces linguísticas: passou-se a se considerar a linguagem não como uma expressão de formas lógicas inatas, mas como fato social, com gramática aberta, como se vê na obra de SAUSSURE:

¹⁵⁶ VON WRIGHT, Georg Henrik. *Deontic logic*. **Mind**, v. LV, n. 237, 1951 p. 1-15. Mas se pode apontar precursores como LEIBNIZ, MALLY e ULRICH KLUG. Vide: ATIENZA, Manuel. **O Direito como Argumentação**. Trad. Manoel Poirier Braz. Lisboa: Escolar, 2014, p. 165. VLADIMIR DA ROCHA FRANÇA recorda que, além de VON WRIGHT, o mais conhecido criador da lógica deôntica, sua formulação proposicional e axiomática contemporânea é também fruto do trabalho de MIRÓ QUESADA e G. KALINOWSKI. Cf. FRANÇA, Vladimir da Rocha. **O problema da delimitação...** *op. cit.*, p. 5-6. Veja-se também: KALINOWSKI, Georges. **Études de Logique Déontique I (1953-1969)**. Paris: Librairie Générale de Droit et de Jurisprudence, 1972, *passim*.

¹⁵⁷ “Há os modais deônticos ou modais de obrigação. Estes são conceitos como o de obrigatório (aquilo que devemos fazer), o permitido (o que nos é permitido fazer), e o proibido (o que não podemos fazer). [...] Há semelhanças essenciais, mas também diferenças de características entre os vários grupos de modais. Todos eles merecem, portanto, um tratamento especial. O tratamento dos modais existenciais é usualmente conhecido como teoria da quantificação. O tratamento dos modais aléticos [...] é usualmente conhecido como lógica modal. Os modais epistemológicos não possuem nenhum grande profusão e os modais deônticos acima de tudo dificilmente foram tratados pelos lógicos”. No original: “*There are the deontic modes or modes of obligation. These are concepts such as the obligatory (that which we ought to do), the permitted (that which we are allowed to do), and the forbidden (that which we must not do). [...] There are essential similarities but also characteristic differences between the various groups of modalities. They all deserve therefore, a special treatment. The treatment of the existential modes is usually known as quantification theory. The treatment of the alethic modes [...] is traditionally known as modal logic. The epistemic modes have not to any great extent and de deontic modes hardly at all been treated by logicians. In the present paper an elementary formal logic of the deontic modalities will be outlined.*” VON WRIGHT, Georg Henrik. **Deontic logic...** *op. cit.*, p. 1; VON WRIGHT, Georg Henrik. **Norma y Accion...** *op. cit.*, p. 87-89. A permissão “constitui-se ora da permissão de fazer ou omitir, ora da permissão de fazer e omitir, isto é, da permissão unilateral e da permissão bilateral”, pelo que, às vezes, é tomada como um quarto modo, o facultativo, que pode, contudo, ser reduzida à permissão, eis que “compõe-se de duas permissões alternativas.” Cf. VILANOVA, Lourival. **As estruturas lógicas...** *op. cit.*, p. 76-77, 259 e 276; VILANOVA, Lourival. **Causalidade e Relação...** *op. cit.*, p. 64.

¹⁵⁸ ALCHOURRÓN, Carlos E. *Logica de normas y logica de proposiciones normativas*. In: ALCHOURRÓN, Carlos E.; BULYGIN, Eugenio. **Análisis lógico y Derecho**. Madrid: Centro de Estudios Constitucionales, 1991, p. 31-33. Veja-se também: VON WRIGHT, Georg Henrik. **Norma y Accion...** *op. cit.*, p. 103-105.

¹⁵⁹ HAACK, Susan. **Filosofia das Lógicas**, *op. cit.*, p. 28-29.

em sua visão, “[n]ão se trata mais de expressar o pensamento, de representá-lo, mas de exercê-lo efetivamente no jogo da interação social”, em que deixamos de ser “os primitivos deserdados de um mundo racional, mas os atores legítimos de um comércio cujo valor de troca é o signo linguístico, e cujo mercado é o templo magnífico das diferenças culturais”¹⁶⁰. Convencemo-nos de que o signo é arbitrário, e, com a criação dos instrumentos metodológicos adequados, surgiu o **estruturalismo linguístico**, passando-se ao entendimento de que “o pensamento só existe na linguagem e que esta é o único lugar de sua estruturação”, sem a existência na língua, de algo transcendental, apriorístico: tudo nela é dado “na e pela própria língua” e o mundo deixa de ser a realidade que devemos nomear, para ser a palavra que devemos decifrar.¹⁶¹ Trata-se de clara adoção de visão convencionalista/nominalista da linguagem.¹⁶²

Diante do exposto, adotamos uma postura cética e humilde em relação ao papel da Lógica no Direito, sem crença numa estrutura lógica subjacente e imutável à espera de ser desnudada pelo ser cognoscente, como um elemento metafísico encoberto pelas formas do mundo ou mesmo como uma necessidade ontológica pela forma de organização da mente humana.¹⁶³

Ademais, sendo o papel da Lógica a demonstração da forma de realização de inferências válidas, toda discussão quanto “a” estrutura lógica da norma jurídica não pode ser considerada uma análise lógica, como visto, mas de mera fixação dos pressupostos sintáticos com os quais se trabalhará para inferências, o que demanda convenção.¹⁶⁴

Obviamente, defender a existência de uma única estrutura lógica para normas jurídicas, como limite ontológico, parece-nos algo ousado, ainda que a noção mínima da estrutura hipotético-condicional seja bastante difundida em autores de várias linhas jurídico-filosóficas e entre os estudiosos de Lógica que se debruçaram sobre o tema, que foi mais relevante na área durante os anos de 50 a 70 do século passado.¹⁶⁵ De qualquer forma, se

¹⁶⁰ VOGT, Carlos. **Linguagem...**, *op. cit.*, p. 70; SAUSSURE, Ferdinand de. **Curso de Lingüística...** *op. cit.*, p. 81-83.

¹⁶¹ VOGT, Carlos. **Linguagem...**, *op. cit.*, p. 70-73.

¹⁶² Sobre o tema, veja-se a subseção 1.2.2.1 *infra*.

¹⁶³ Note-se, contudo, que a teoria da Gramática Gerativa ou Universal de NOAM CHOMSKY, discutida há décadas no âmbito linguístico, se definitivamente comprovada – e há muitas corroborações e críticas a respeito –, poderia trazer novas luzes sobre o tema dos átomos lógicos e ensejar novas reflexões sobre as premissas aqui adotadas. Em referida teoria, crê-se na existência de uma “estrutura profunda capaz de conter as regras, em número finito, responsáveis pela geração das estruturas subjacentes a um número infinito de frases de uma dada língua” Cf. VOGT, Carlos. **Linguagem...**, *op. cit.*, p. 67; CHOMSKY, Noam. **Linguagem e Mente**, *op. cit.*, *passim*.

¹⁶⁴ Para KALINOWSKI, que tratou do tema nas décadas de 50 e 60 do século XX, a estrutura da norma era um tema atual da lógica deôntica. Cf. KALINOWSKI, Georges. **Études de Logique...**, *op. cit.*, p. 138. A discussão sobre a “estrutura” das normas jurídicas poderia ser considerada parte da morfologia da língua jurídica.

¹⁶⁵ Muito já foi discutido sobre a estrutura da norma jurídica, inclusive por lógicos. Parece ser ponto pacífico, mesmo dentre aqueles juristas que não analisam o Direito sob um ponto de vista formal,

há norma jurídica completa com apenas uma implicação hipotético-condicional, com duas ou mais; se a sanção é essencial para a estrutura normativa; qual seria o conectivo entre normas primárias e secundárias; se a estrutura é completamente diversa *etc.*, trata-se de algo que dificilmente se poderia afirmar encontrar-se no próprio objeto estudado, e com pretensão universal, como um *eidos*, e toda a discussão quanto às diferentes formas das normas jurídicas estão aí, a comprová-lo.¹⁶⁶

Muito nessa discussão, diante das premissas adotadas, parece ser celeuma desnecessária, e por duas razões.

Em primeiro lugar, porque a construção das proposições normativas como categóricas ou condicionais, com ou sem sanção como elemento determinante, assim como com a primazia ou não da parte sancionatória, é, em grande parte, arbitrária e dependente de pressuposições prévias do estudioso quanto a sua visão sobre o Direito. Em rigor, todas as construções realizadas de uma forma podem ser reconstruídas de outra, com diferentes enfoques, ainda mais se adotarmos a característica sintática da recursividade como

ao menos a existência de uma estrutura condicional formada por uma hipótese e uma consequência: pode-se afirmar, com todas as peculiaridades e diferenças existentes na exposição, que Kelsen, Radbruch, Carlos Cossio, Kalinowski, Neil McCormick, Frederick Schauer, Reale, Lourival Vilanova e Vernengo, são alguns dos muitos exemplos. Cf. Kelsen, Hans. **Teoria Pura...**, *op. cit.*, p. 60-61; Kelsen, Hans. **Teoria Geral do Direito...** *op. cit.*, p. 86; Kelsen, Hans. **Teoria Geral das Normas**, *op. cit.*, p. 68-70 e p. 342; Radbruch, Gustav. **Introducción a la Filosofía...** *op. cit.*, p. 85; Cossio, Carlos. **La Teoría Ecológica del Derecho y el Concepto Jurídico de Libertad**. Buenos Aires: Losada, 1944, p. 191 e p. 305; Kalinowski, Georges. **Études de Logique...**, *op. cit.*, p. 80; McCormick, Neil. **Retórica e o Estado de Direito: uma teoria da argumentação jurídica**. Trad. Conrado Hübner Mendes, Marcos Paulo Veríssimo. Rio de Janeiro: Elsevier, 2008, p. 48-52; McCormick, Neil. **Argumentação Jurídica e Teoria do Direito**. Trad. Waldéa Barcellos. 2. ed. São Paulo: WMF Martins Fontes, 2009; Schauer, Frederick. **Las reglas em juego**. Trad. Claudina Orunesu, Jorge L. Rodrigues. Madri: Marcial Pons, 2004, p. 81-82; Reale, Miguel. **O Direito como experiência: introdução à epistemologia jurídica**. São Paulo: Saraiva, 1968, p. 68; Vilanova, Lourival. **Causalidade e Relação...** *op. cit.*, p. 104; Vilanova, Lourival. **As estruturas lógicas...** *op. cit.*, p. 105 e p. 126-134, *passim*; Vernengo, Roberto Jose. **Curso de Teoría General del Derecho**. 2. ed. Buenos Aires: Cooperadora de Derecho y Ciencias Sociales, 1975, p. 77-79 e p. 443. Veja-se que até autores que diferenciam “princípios” e “regras” consideram possível reduzir linguisticamente os “princípios” a uma estrutura hipotético-condicional. Veja-se: Ávila, Humberto. **Teoria dos Princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos**. 4. ed. São Paulo: Malheiros, 2005, p. 32. A definição operacional de norma jurídica para Alchourrón e Bulgin no *Normative Systems* também acaba por refletir a estrutura hipotética-condicional, eis que ela é a correlação entre um caso – a descrição de circunstâncias fáticas – e uma consequência normativa – a submissão de uma conduta como permitida, proibida, obrigatória ou facultativa. Cf. Alchourrón, Carlos E.; Bulgin, Eugenio. **Normative Systems**. Nova Iorque, Springer-Verlag/Wien, 1971, p. 48-61. Veja-se também: Maranhão, Juliano Souza de Albuquerque. **Positivismo Jurídico...**, *op. cit.*, p. 133; Rodríguez, Jorge L. **Lógica...**, *op. cit.*, p. 39; Atienza, Manuel. **La Filosofía del Derecho Argentina Actual**. Buenos Aires: Depalma, 1984, p. 46.

¹⁶⁶ Robles, Gregório. **O direito como texto...** *op. cit.*, p. 13-15; Hart, Herbert. L. A. **El Concepto...**, *op. cit.*, p. 33-35; Bulgin, Eugenio. **Sobre las normas de competencia**. In: Alchourrón, Carlos E.; Bulgin, Eugenio. **Análisis lógico y Derecho**. Madrid: Centro de Estudios Constitucionales, 1991. p. 485-498, p. 485-497; Kalinowski, Georges. **Études de Logique...**, *op. cit.*, p. 73-81; Von Wright, Georg Henrik. **Norma y Acción...** *op. cit.*, p. 26-34; Rodríguez, Jorge L. **Lógica...**, *op. cit.*, p. 12-13, p. 22-39.

pressuposto.¹⁶⁷ A luta, muitas vezes, parece ser por nomenclaturas ou por uma das dimensões possíveis, sendo que existem outras, não-excludentes, como bem aponta VERNENGO.¹⁶⁸ Ademais, a construção das proposições como condicionais ou categóricas nos parece completamente traduzíveis entre si, como, aliás, reconhece LOURIVAL VILANOVA.¹⁶⁹ Adotando-se, por postulado, a forma hipotético-condicional, pode-se verificar uma forma “atômica” – com uma proposição – ou “molecular” – com duas ou mais proposições –, também perfeitamente intercambiáveis, sem prejuízo da compreensão.

Se, para KELSEN, o que caracteriza o Direito é a sanção para o caso de inobservância de uma prescrição, e tal ordem se volta para os aplicadores da norma, e não para a população em geral, nada mais óbvio que a necessidade de uma proposição sancionatória como elemento integrante do conceito de norma jurídica, numa estrutura molecular, sendo todo o restante normas não autônomas, inclusive sendo supérfluo do ponto de vista legislativo.¹⁷⁰ Se, para COSSIO, toda norma possui sanção, mas o foco se dá na prescrição da conduta à população em geral, e não apenas para os órgãos aplicadores, tem-se uma construção “molecular” erigida de outro modo.¹⁷¹ Se, para BOBBIO o que configura o Direito é a existência

¹⁶⁷ CHIERCHIA, Gennaro. **Semântica**, *op. cit.*, p. 129-133.

¹⁶⁸ VERNENGO, Roberto Jose. **Curso de Teoría General...** *op. cit.*, p. 77. No original: “Entre los juristas, hasta no hace mucho, prosperaba, en base a estas confusiones, una interminable e irresoluble discusión sobre la forma lógica de la norma, como si fuera posible asignar a toda norma una forma lógica exclusiva: en ese terreno es donde aparecen muchas afirmaciones dogmáticas sobre la forma categórica o hipotética das normas jurídicas. Y como se tuviera sentido hablar, para aludir al tema de la estructura lógica de las múltiples – en rigor: infinitas – normas integrantes de un derecho positivo, de “la” norma jurídica en singular. Se trata de un singular bien plural, siendo sabido, por añadidura, que no es posible reducir todo enunciado complejo a un enunciado atómico de una forma exclusiva. La inútil discusión relativa a la supuesta forma lógica, única o canónica, de la supuesta norma jurídica singular, es, en el mejor de los casos, un equívoco teórico; en otros, un pertinaz error”.

¹⁶⁹ “Sabe-se, enunciados escritos na forma categórica podem ser reescritos na forma condicional. Assim ‘os ângulos opostos pelo vértice, no triângulo, são iguais’ diz o mesmo que ‘se os ângulos de um triângulo são opostos pelo vértice, então eles são iguais’. O mesmo se dá na linguagem do direito positivo”. Cf. VILANOVA, Lourival. **Causalidade e Relação...**, *op. cit.*, p. 87. Ou, ainda, como afirma ROBERTO MUNDIM: “[...] o enunciado categórico universal afirmativo “Todos os F são G” tem o mesmo valor que o enunciado condicional “Se algo é um F, então é um G”. Cf. MUNDIM, Roberto Patrus. A Lógica Formal: princípios elementares. **Economia & Gestão**, Belo Horizonte, v. 2, n. 3, jan./jun. 2002, p. 142. A mesma conversão é válida para a particular afirmativa, sendo que isso também se faz possível em relação à universal negativa (Se algo é um F, então não é um G), com validade para a particular negativa.

¹⁷⁰ KELSEN, Hans. **Teoria Pura...**, *op. cit.*, p. 60-65. Na separação entre o Direito e a Moral, KELSEN vislumbra aquele como uma ordem social composta por normas heterônomas dotadas de sanções socialmente organizadas - prêmios ou penas -, ao contrário da moral, de cunho autônomo. Com isso, há um claro enfoque da dessa teoria na figura da sanção – a base do que denomina norma primária. Mas ela pressupõe a estipulação da obrigação de uma conduta – a norma secundária. O dever-ser pode ser uma proibição, uma permissão ou um poder - de estatuir normas, por exemplo. Dá-se uma clara relevância à ordem de aplicação de sanção por um agente estatal, vendo-se o Direito como uma ordem coativa. Veja-se: KELSEN, Hans. **Teoria Pura...**, *op. cit.*, p. 31, p. 25-28 e p. 35. Veja-se que o enfoque kelseniano na sanção como conduta devida pode ser lida de outro modo, eis que “a conduta condicionante da sanção é proibida e a conduta oposta é prescrita”. Cf. KELSEN, Hans. **Teoria Pura...**, *op. cit.*, p. 27.

¹⁷¹ COSSIO, Carlos. **La Teoría Ecológica...** *op. cit.*, p. 191 e p. 305. Note-se que, a nosso ver, a leitura

de sanções institucionalizadas, e não que toda norma tenha sanção, pode-se adotar uma construção “atômica” da norma.¹⁷² Se, para EURICO DE SANTI, é importante a distinção entre norma primária dispositiva e sancionadora, não vemos óbice para uma formação molecular, com proposições compostas.¹⁷³ A existência de outros tipos de normas, como a divisão de VON WRIGHT em normas determinativas ou definidoras, regras técnicas ou anankásticas, ao lado das prescrições, ou de HART sobre normas de competência, pode ser lida, na óptica kelseniana, como fragmentos normativos de uma norma jurídica completa.¹⁷⁴ Tudo parece-nos intercambiável, por processos de deslocamento sintático análogos à passivização, à clivagem e à topicalização.

Fiquemos com GREGORIO ROBLES, quando afirma que a “teoria do direito cumpre aqui seu papel propondo um modelo de normas, cuja idoneidade deverá ser medida por sua potencialidade analítica”, não se podendo “determinar aprioristicamente qual deles é o modelo mais conveniente”.¹⁷⁵ Que se escolham as premissas teóricas e se busque uma verdade coerentista ou, quiçá, uma quase-verdade: é o que nos parece possível no âmbito da Ciência do Direito.

Assim, tem-se que tal estruturação tem caráter epistemológico, não ontológico e, nesse sentido, depende de uma tomada de posição para fins analíticos, por convenção. A própria utilização da lógica simbólica para formalizar proposições – dentre elas, as normativas –, não se arvora mais nesse papel essencialista. Reconstrói-se simbolicamente as proposições como melhor sirvam para os propósitos lógicos – o de realizar inferências válidas.

E, aqui, a segunda razão: a discussão sobre a estrutura da norma, ainda que tenha caráter sintático, como visto, não é suficiente para a Lógica, que exige a realização de

do Direito como voltado para o aplicador da norma ou para a população em geral também são intercambiáveis, como duas dimensões que fazem parte do mesmo objeto e que podem ser lidas do avesso, reflexos um do outro. E é esta a estrutura que VILANOVA formalizou, tendo em vista crer que, diferentemente do que afirma KELSEN, não se pode considerar “a norma que não sanciona como supérflua”, posto que, sem ela, “carece de sentido a norma sancionadora”, adotando expressamente, a visão de COSSIO. VILANOVA, Lourival. **Causalidade e Relação...** *op. cit.*, p. 104; VILANOVA, Lourival. **As estruturas lógicas...** *op. cit.*, p. 105 e p. 126-134, *passim*.

¹⁷² BOBBIO afirma que é norma jurídica aquela dotada de sanção externa institucionalizada, ou seja, a que é “[...] regulada, em geral, com as mesmas formas e através das mesmas fontes de produção das regras primárias”, sendo que a “[...] presença de normas não sancionadas em um ordenamento jurídico é um fato incontestável [...]”, ainda que, para ele a sanção seja elemento constitutivo do direito, quando tomado o ordenamento jurídico como um todo Cf. BOBBIO, Norberto. **Teoria da Norma Jurídica**, *op. cit.* p. 160 e p. 166-167. Veja-se também: RODRÍGUEZ, Jorge L. **Lógica...** *op. cit.*, p. 40.

¹⁷³ SANTI, Eurico Marcos Diniz de. **Lançamento tributário**. 2. ed. São Paulo: Max Limonad, 1999, p. 43. Tal posição pode ser vista também em KELSEN. Cf. KELSEN, Hans. **Teoria Pura...**, *op. cit.*, p. 139.

¹⁷⁴ VON WRIGHT, Georg Henrik. **Norma y accion...** *op. cit.*, p. 26-30; HART, Herbert. L. A. **El Concepto...**, *op. cit.*, p. 45-48; RODRÍGUEZ, Jorge L. **Lógica...**, *op. cit.*, p. 13-14.

¹⁷⁵ ROBLES, Gregório. **O Direito como texto...** *op. cit.*, p. 14-15.

inferências.¹⁷⁶ Toda essa estruturação, como exposto, amolda-se melhor ao conceito de **sistema formal não-interpretado**. E o fato de sua construção não ser considerada parte da Lógica, ao menos num sentido estrito, **não é nenhum demérito**, tendo em vista que “[o]utras ciências compartilham com a lógica a tendência de precisar e idealizar. Comparemos isso com os pontos sem extensão da geometria e as superfícies sem atrito da mecânica”.¹⁷⁷ Ao formalizar uma determinada construção teórica sobre o Direito, tem-se um instrumental importante para análise, que pode evitar equívocos de raciocínio e, até trazer inferências mediatas. No âmbito da Dogmática do Direito Tributário brasileiro, o extenso rol de contribuições que a teoria da Regra-Matriz de Incidência Tributária – criada por PAULO DE BARROS CARVALHO –, trouxe à compreensão do caos das sensações fiscais, corrobora a sua importância como ferramenta epistemológica.

Para quê, então, serve a Lógica Jurídica? Nesse ponto, preferimos a posição mais amena de NEIL MACCORMICK: se a tomada de decisões jurídicas não se adequa a um mero silogismo, por ser um ato de vontade, a utilização da Lógica como forma de reconstrução racional da decisão ou das possibilidades destas, ou seja, na construção da moldura normativa kelseniana – seja para o fim de compreensão científica, de análise crítica ou de verificação das possibilidades decisórias – tem seu lugar, ainda que o preenchimento das variáveis seja feito no âmbito da argumentação-pragmática.¹⁷⁸

Seja como for, as contribuições da Lógica Deontica para a compreensão desse aspecto sintático-semântico do Direito – e das proposições da Ciência do Direito – não deveriam ser desconsideradas.¹⁷⁹

¹⁷⁶ A Lógica Deontica trabalhou com Inferências, de forma mais comum, por meio de proposições monádicas, utilizando apenas proposições atômicas, ou seja, sem a existência de variedade proposicional, em relação aos modais deonticos. Isso não significa, no entanto, que a partir, por exemplo, da obra de VILANOVA, seja impossível a construção de uma vertente de lógica-formal deontica. Ora, utilizando a formalização de normas condicionais, VON WRIGHT tentou trabalhar com a Lógica Deontica, como recorda JORGE RODRÍGUEZ, utilizando um operador diádico com a seguinte forma “O(p/q)”, representando a obrigação de realizar o ato ‘p’ na circunstância ‘q’, que é apenas outra notação para a estrutura normativa incompleta defendida por VILANOVA. Não se tem notícia, contudo, de algo semelhante, utilizando a estrutura completa da norma na visão vilanoviana. Demonstra tal fato, contudo, a possibilidade de que contribuições futuras permitam construir um sistema efetivamente lógico-formal que utilize esta estrutura, que tantos bons frutos já trouxeram à Dogmática Jurídica pátria. Cf. RODRÍGUEZ, Jorge L. **Lógica...**, *op. cit.*, p. 195-211. Note-se que, assim como na lógica alética, há diferentes notações para a lógica deontica, como a de LUKASIEWICZ e a T de FEYS, além da M de VON WRIGHT. Veja-se: SCHMILL ORDOÑEZ, Ulises. **Lógica y derecho**. 2. ed. *Ciudad de México*: Fontamara, 1997, p. 51-76, especialmente p. 65. JORGE L. RODRÍGUEZ aponta que a maior parte dos sistemas de lógica deontica para dar conta de enunciados categóricos, não condicionais. Cf. RODRÍGUEZ, Jorge L. **Lógica...**, *op. cit.*, p. 95.

¹⁷⁷ HAACK, Susan. **Filosofia das Lógicas**, *op. cit.*, p. 65.

¹⁷⁸ MACCORMICK, Neil. **Retórica...**, *op. cit.*, p. 57-58. Aliás, trata-se de entendimento que parece ser, também, o do próprio LOURIVAL VILANOVA. Cf. VILANOVA, Lourival. **As estruturas lógicas...** *op. cit.*, p. 292-294.

¹⁷⁹ Não nos aprofundaremos aqui, demasiadamente, nos aspectos de cálculo da(s) Lógica(s) Deontica(s) e suas várias possibilidades. Apenas convém recordar que há mais de um sistema de cálculos, como os monádicos (como, por exemplo “Op”, significando que a conduta “p” é obrigatória)

Tem-se então uma das mais importantes contribuições à Lógica Deontica no século XX, a obra *Normative Systems*, de ALCHOURRÓN e BULYGIN. Eles partem da concepção de sistemas dedutivos de TARSKI – o conjunto de enunciados que compreendem todas as suas consequências –, para definir um sistema jurídico como um sistema dedutivo que inclui ao menos uma norma – a correção entre um caso e uma consequência normativa, i.é., entre uma descrição de situação fática e uma regulação deontica da conduta – e em que há ao menos uma norma cujo conteúdo é uma sanção; trata-se de visão que prescinde de qualquer julgamento sobre o *status* ontológico das normas, só pressupondo que elas são expressas em linguagem, os enunciados, cujo sentido é considerado unívoco e constante, para fins analíticos.¹⁸⁰ Consideram que uma questão jurídica pode ser analisada em face de um conjunto de situações delimitado por alguma propriedade comum, o universo de discurso, e um conjunto de ações determinadas normativamente – universo de ações, levando à consideração do universo de propriedades, que são as propriedades fáticas consideradas relevantes pelo legislador, e o universo de casos, o conjunto de casos possíveis após a aplicação do universo de propriedades ao universo do discurso; no aspecto normativo, tem-se o universo de soluções que o legislador ligou aos diversos casos, chegando à ideia de que um sistema normativo reconstruído é uma matriz, utilizada para as análises de seu método.¹⁸¹ Como afirma RODRÍGUEZ, trata-se de um modelo que permite definir com precisão questões como a completude, coerência e independência dos sistemas jurídicos, além de incluir uma intuição óbvia dos juristas, a de que neles estão incluídos tanto normas expressamente formuladas, quanto as suas consequências lógicas, daí existirem normas derivadas, o que é

– em que se aplicam os operadores deonticos a apenas uma constante ou variável proposicional, e que não resultam em sistemas livres de paradoxos, como recorda SERBENA – e os diádicos (Como, por exemplo “ $P(A/c)$ ”, significando que a conduta A é permitida na condição “c”, sendo o exemplo de SERBENA. (Cf. SERBENA, Cesar Antonio. **Direito...** *op. cit.*, p. 60), com modalidades deonticas “relativas e/ou hipotéticas e/ou condicionais”, visando superar os paradoxos dos sistemas monádicos (*Ibid.*, *loc. cit.*). Nos sistemas monádicos, apenas a título exemplificativo, há o “paradoxo da obrigação derivada”, apontado por ARTUR N. PRIOR, o “paradoxo de Ross”, apontado por ALF ROSS, o “paradoxo do bom samaritano”, o “paradoxo de R. M. Chisholm”. Veja-se SERBENA, Cesar Antonio. **Direito...** *op. cit.*, p. 58-60). SERBENA cita, ainda, a proposta de ANDERSON para a superação de tais paradoxos, por meio da redução da lógica deontica à lógica modal, em que se toma como pressuposto implícito um caráter ontológico da norma ligada à sanção (Como, por exemplo, “ $Op = L(\sim p \rightarrow S)$ ”, significando que o estado de coisas descrito por p é obrigatório se a falsidade de p implica necessariamente o procedimento de sanção. O exemplo é do citado autor. Cf. SERBENA, Cesar Antonio. **Direito...** *op. cit.*, p. 6 e p. 60-63). Há, ainda, como exemplo, o sistema de Lógica Deontica Paraconsistente, de NEWTON DA COSTA (Veja-se: SERBENA, Cesar Antonio. **Direito...** *op. cit.*, p. 71-104).

¹⁸⁰ ALCHOURRÓN, Carlos E.; BULYGIN, Eugenio. **Normative Systems**, *op. cit.*, p. 48-61. Veja-se também: RODRÍGUEZ, Jorge L. **Lógica...**, *op. cit.*, p. 39-42; MARANHÃO, Juliano Souza de Albuquerque. **Positivismo Jurídico...**, *op. cit.*, p. 110-112 e 133; VALLE, Maurício Dalri Timm do. **Princípios Constitucionais...**, *op. cit.*, p. 81-115

¹⁸¹ ALCHOURRÓN, Carlos E.; BULYGIN, Eugenio. **Normative Systems**, *op. cit.*, p. 11-17. Veja-se também: RODRÍGUEZ, Jorge L. **Lógica...**, *op. cit.*, p. 39-40.

objeto de grandes discussões.¹⁸²

Note-se que a noção de sistema jurídico do *Normative Systems* é a de um conjunto de normas estático, uma fotografia, em que qualquer modificação leva a um novo sistema, sendo a ordem jurídica considerada o conjunto de sistemas.¹⁸³

Esse pode ser considerado uma breve introdução – resumidíssima – do *status* da Lógica Deontica e de sua relevância. Trata-se de importante instrumento de análise do aspecto sintático-semântico do Direito, que possibilita acréscimo de compreensão sobre o objeto de análise, o que, por si só, já lhe garante um papel de destaque na Ciência do Direito, como instrumento epistemológico e sem pretensões de colonização das demais dimensões semiótico-jurídicas.

1.2.2 DA SEMÂNTICA EM GERAL E DA SEMÂNTICA JURÍDICA: DIREITO, SENTIDO E DICIONÁRIO

1.2.2.1 Da Semântica: definição e o problema do sentido

A semântica é a segunda dimensão semiótica, na proposta de MORRIS.¹⁸⁴ Na classificação das dimensões da semiótica de PEIRCE, poder-se-ia dividi-la na gramática pura, que determina o que deve ser verdadeiro sobre o *representamen* e o da lógica, que é a ciência formal das condições de verdade das representações.¹⁸⁵

A Semântica remete-nos ao significado das palavras, o que nos faz recordar prontamente do dicionário; o léxico de uma língua pode ser visto como “uma espécie de dicionário mental”, em que encontramos as palavras que servem para a construção de sentenças.¹⁸⁶ Mas a vida linguística não é tão simples: como afirma ROSS o “significado possível de toda palavra é vago; seu campo de referência possível é indefinido. [...] A maioria das palavras é ambígua”.¹⁸⁷

¹⁸² RODRÍGUEZ, Jorge L. **Lógica...**, *op. cit.*, p. 42-46, p. 255; VON WRIGHT, Georg Henrik. **Norma y Accion...**, *op. cit.*, p. 146. A compatibilidade entre uma concepção expressiva de normas jurídicas e a existência de normas derivadas é calcada em noções como o de promulgação implícita, de VON Wright. Cf. VON WRIGHT, Georg Henrik. **Norma y Accion...**, *op. cit.*, p. 167-168. Veja-se também: RODRÍGUEZ, Jorge L. **Lógica...**, *op. cit.*, p. 46-48. Sobre as críticas à possibilidade de caracterizar os sistemas jurídicos como sistemas dedutivos, veja-se: RODRÍGUEZ, Jorge L. **Lógica de los sistemas...**, *op. cit.*, p. 101-118. Sobre normas derivadas, veja-se também: MARANHÃO, Juliano Souza de Albuquerque. **Positivismo Jurídico...**, *op. cit. passim*.

¹⁸³ ALCHOURRON, Carlos E.; BULYGIN, Eugenio. **Normative Systems**, *op. cit.*, p. 17-19; RODRÍGUEZ, Jorge L. **Lógica...**, *op. cit.*, p. 133; MARANHÃO, Juliano Souza de Albuquerque. **Positivismo Jurídico...**, *op. cit.*, p. 133.

¹⁸⁴ MORRIS, Charles. **Fundamentos da Teoria...**, *op. cit.*, p. 24 *et seq.*

¹⁸⁵ PEIRCE, Charles Sanders. **Semiótica**, *op. cit.*, p. 46; VOGT, Carlos. **Linguagem...**, *op. cit.*, p. 130; CHIERCHIA, Gennaro. **Semântica**, *op. cit.*, p. 268-289.

¹⁸⁶ NEGRÃO, Esmeralda Vailati; SCHER, Ana Paula; VIOTTI, Evani de Carvalho. **Sintaxe...**, *op. cit.*, p. 81.

¹⁸⁷ ROSS, Alf. **Direito e Justiça**, *op. cit.*, p. 143 e 164.

Nos cálculos proposicionais clássicos da Lógica, SERBENA ensina que “a contraparte semântica de uma linguagem formalizada visa estudar as suas relações com certos objetos aos quais ela se refere”, sendo nesse recorte em que “definimos precisamente o princípio da bivalência que enuncia que toda proposição ou é verdadeira ou é falsa” e em que surgem as questões da correção e completude.¹⁸⁸

Na Linguística, a semântica é “o estudo sistemático do sentido nas línguas naturais”.¹⁸⁹ Contudo, se ele é o estudo do significado, como questiona JOHN LYONS, “o que é o significado? Os filósofos vêm debatendo a questão, com referência especial à linguagem, já há bem mais de dois mil anos. Ninguém conseguiu apresentar uma resposta satisfatória.”¹⁹⁰ Trata-se de um dos mais difíceis problemas da Linguística, no diagnóstico de BAKHTIN.¹⁹¹ Como afirma ULLMANN, “‘*significado*’ es uno de los términos más ambiguos y más controvertidos de la teoría del lenguaje”.¹⁹²

Note-se que há uma ligação intensa entre sintaxe e semântica, posto que o significado de uma sentença depende, também, da sua estrutura gramatical, que determina, por exemplo, qual é o sujeito e qual é o objeto, quem é o agente e quem é o paciente *etc.*¹⁹³ Não é só. No campo da linguística, a separação entre semântica e pragmática é bastante discutida, como recorda LYONS:

Muitos lingüistas e lógicos [...] diriam que, enquanto o significado de sentença inclui-se no escopo da semântica, a investigação do significado de enunciado é parte da pragmática. Os gerativistas chomskianos tendem a identificar tanto a distinção sentença/enunciado quanto a distinção semântica/pragmática com competência/desempenho.¹⁹⁴

Daí que a própria separação entre semântica e pragmática, tão cara aos lógicos, nem sempre é utilizada na linguística, como lembra CLARICE VON OERTZEN DE ARAÚJO, ao recordar debate sobre o tema entre PERELMAN e ÉMILE BENVENISTE.¹⁹⁵ O próprio CHARLES MORRIS, criador da distinção tridimensional da semiótica, passou, em 1946, a não mais considerar “a

¹⁸⁸ SERBENA, Cesar Antonio. **Direito...**, *op. cit.*, p. 40 e p. 46.

¹⁸⁹ PIETROFORTE, Antonio Vicente Seraphim; LOPES, Ivã Carlos. A semântica lexical. In: FIORIN, José Luiz (org.). **Introdução à Linguística II: princípios de análise**. 5. ed. São Paulo: Contexto, 2016. p. 114; MÜLLER, Ana Lúcia de Paula; VIOTTI, Evani de Carvalho. Semântica Formal. In: FIORIN, José Luiz (org.). **Introdução à Linguística II: princípios de análise**. 5. ed. São Paulo: Contexto, 2016, p. 137.

¹⁹⁰ LYONS, John. **Linguagem e Lingüística...**, *op. cit.*, p. 103.

¹⁹¹ BAKHTIN, Mikhail. **Marxismo e Filosofia da Linguagem...**, *op. cit.*, p. 128.

¹⁹² ULLMANN, Stephen. **Semántica...**, *op. cit.*, p. 62. OGDEN e RICHARDS apontam vinte e duas definições para “significado”. Cf. OGDEN, C. K.; RICHARDS, I. A. **O Significado de Significado...**, *op. cit.*, p. 194.

¹⁹³ LYONS, John. **Linguagem e Lingüística...**, *op. cit.*, p. 117-123; MÜLLER, Ana Lúcia de Paula; VIOTTI, Evani de Carvalho. **Semântica formal**, *op. cit.*, p. 140.

¹⁹⁴ LYONS, John. **Linguagem e Lingüística...**, *op. cit.*, p. 123. Há linhas de análise linguística em que a distinção entre semântica e pragmática são tênues, eis que o sentido é analisado com foco no discurso. Cf. VOGT, Carlos. **Linguagem...**, *op. cit.*, p. 7.

¹⁹⁵ ARAÚJO, Clarice von Oertzen de. **Incidência Jurídica...**, *op. cit.*, p. 173.

distinção entre semântica e pragmática como correspondendo a dimensões objetivas da ‘semiósise’, para considerá-las apenas como ‘dois pontos de vista’, diferenciados por características metodológicas próprias”, conforme palavras de CARLOS VOGT.¹⁹⁶ LYONS considera que ambas são interdependentes.¹⁹⁷ A distinção, na análise das línguas naturais, se torna tênue, eis que não seria possível tratar do significado sem levar em consideração os interlocutores e toda a situação do discurso, com o risco de uma semântica que englobasse tudo o que se refere à pragmática, e vice-versa.¹⁹⁸

A categorização das coisas do mundo está nas próprias coisas e independem de filtros culturais, são algo “já dado” ou dependem da forma como se olham os objetos, seriam da ordem do “construído”? Recordamos, nesse diapasão, do dualismo filosófico na Lógica e na Linguística, entre o **essencialismo e o convencionalismo** dos conceitos linguísticos, ou, como prefere PERELMAN, entre o **realismo e o nominalismo**, que remonta às teses defendidas por Crátilo e Hermógenes, respectivamente, no famoso diálogo de Platão.¹⁹⁹ No primeiro caso, entende-se que há uma ligação entre as palavras e as essências daquilo que elas designam e que são por elas refletidas, a língua designaria a realidade, razão pela qual a linguagem matemática seria o *locus* privilegiado da filosofia; no segundo caso, como afirma PERELMAN, “o sentido é obra humana”, com regras de uso que servem para a utilização da linguagem, com uma ligação arbitrária entre signos e realidade, o que, como afirma TÉRCIO SAMPAIO FERRAZ JUNIOR, leva a que

[...] o que deve ser levado em conta é o uso (social ou técnico) dos conceitos [...]. Se nos atemos ao uso, toda e qualquer definição é nominal (e não real), isto é, definir um conceito não é a mesma coisa que descrever uma realidade, pois a descrição da realidade depende de como definimos o conceito e não o contrário”, e que é a visão prevalecente no âmbito da filosofia analítica.²⁰⁰

No caso do essencialismo ou realismo, tem-se de um platonismo, como afirma PERELMAN, afinal, em maior ou menor grau, a linguagem retrataria o mundo das ideias como

¹⁹⁶ VOGT, Carlos. **Linguagem...**, *op. cit.*, p. 133.

¹⁹⁷ LYONS, John. **Linguagem e Lingüística...**, *op. cit.*, p. 126.

¹⁹⁸ VOGT, Carlos. **Linguagem...**, *op. cit.*, p. 135. Veja-se: CHIERCHIA, Gennaro. **Semântica**, *op. cit.*, p. 576-580. Um recorte como o de OSWALD DUCROT, focado no aspecto sintagmático, é típico dessa problemática, pois é feito “sabendo que o risco que corre é o de desembocar nas águas turvas e atraentes do discurso”, vale dizer, enevoar as fronteiras entre a semântica e a pragmática. Cf. VOGT, Carlos. **Linguagem Pragmática...**, *op. cit.*, p. 7.

¹⁹⁹ PERELMAN, Chaïm. **Retóricas**. Trad. Maria Ermantina de Almeida Prado Galvão. 2. ed. São Paulo: Martins Fontes, 2004, p. 23-25; PLATÃO. Cratylus, *In: The Dialogues of Plato in 5 volumes*, ULLMANN, Stephen. **Semântica...**, *op. cit.*, p. 3, p. 91 *et seq.* Veja-se também: JAKOBSON, Roman. **Lingüística e Comunicação**, *op. cit.*, p. 101-102. Note-se que identificamos a visão essencialista com a realista e a convencionalista com a nominalista como uma simplificação, não plenamente aceita por PERELMAN. Cf. PERELMAN, Chaïm. **Retóricas**, *op. cit.*, p. 31. Veja-se também: ECO, Umberto. **Kant e o Ornitorrinco**. Trad. Ana Thereza B. Vieira. Rio de Janeiro: Record, 1998, p. 63.

²⁰⁰ PERELMAN, Chaïm. **Retóricas**, *op. cit.*, p. 24; FERRAZ JUNIOR, Tercio Sampaio. **Introdução ao estudo...**, *op. cit.*, p. 34-36.

uma verdade absoluta.²⁰¹ A interface na Linguística dessa visão é notável. Era pacífico, até o final do século XIX, que a língua era uma expressão do pensamento, existindo uma interconexão entre as formas linguísticas e a própria estrutura do pensar, inclusive com o surgimento de estudos que hoje parecem anedóticos.²⁰² Ou seja, existiria uma estrutura inata que conformaria a forma do pensamento humano, algo ontológico que repercutiria na estrutura da linguagem, como forma de expressão de tais pensamentos.²⁰³ Ora, “[s]e a língua é considerada como um fato psíquico, sua gramática deverá ser interiorizada e fechada”²⁰⁴. Esse ideário continua presente, com bastante sucesso, na “vedete internacional da teoria linguística: a gramática gerativa transformacional de Noam Chomsky e Cia.”, visão já mencionada que crê na existência de uma estrutura profunda, inata ao ser humano, universal, em que a diversidade das formas linguísticas são “espelhos, cujo brilho ou opacidade reproduzem, fiel ou distorcidamente, a realidade universal que distingue e elege o homem na natureza: o pensamento”; que não difere muito, na visão de VOGT, das concepções das gramáticas do século XVIII.²⁰⁵

De nossa parte, avessos a discussões sobre essências, **adotaremos instrumentalmente a concepção nominalista ou convencionalista da linguagem**, num ceticismo metodológico que consideramos adequado para uma teoria analítica do Direito e para os fins do presente trabalho.

Seja como for, essa questão filosófica repercute na distinção entre diferentes tipos de semântica, a corroborar o problema do que é significado e a amplitude de seu escopo, como a textual, cognitiva, lexical, argumentativa, discursiva, estrutural, dinâmica *etc.*²⁰⁶ Dentre elas, ressalta-se a semântica referencial ou formal, a cognitiva e a componencial.²⁰⁷

²⁰¹ PERELMAN, Chaïm. **Retóricas**, *op. cit.*, p. 98.

²⁰² VOGT, Carlos. **Linguagem...**, *op. cit.*, p. 65-66. O autor menciona o exagero a que se chegou nessa linha, por exemplo, ao se considerar que “até mesmo a ordem linear das palavras na frase como a sucessão natural das ideias do espírito”, o que se levou a entender que o francês era uma língua mais natural que o alemão e o latim. Cf. VOGT, Carlos. **Linguagem...**, *op. cit.*, p. 66-67.

²⁰³ “A ideia de que o significado é a coisa é bastante antiga. Na mitologia judaico-cristã ela aparece logo depois da cena da criação [...]”. PIETROFORTE, Antonio Vicente Seraphim; LOPES, Ivã Carlos. **A semântica lexical**, *op. cit.*, p. 111.

²⁰⁴ VOGT, Carlos. **Linguagem...**, *op. cit.*, p. 70.

²⁰⁵ *Ibidem*, p. 67-68. Sobre a Gramática Gerativa de NOAM CHOMSKY, veja-se também: CHOMSKY, Noam. **Linguagem e mente**, *op. cit.*, *passim*; CHIERCHIA, Gennaro. **Semântica**, *op. cit.*, p. 25-36; NEGRÃO, Esmeralda Vailati; SCHER, Ana Paula; VIOTTI, Evani de Carvalho. A competência linguística. *In*: FIORIN, José Luiz (org.). **Introdução à Linguística I**. Objetos Teóricos. 6. ed. São Paulo: Contexto, 2012, p. 96-97 e p. 113-116; SANTOS, Raquel. A aquisição da linguagem. *In*: FIORIN, José Luiz (org.). **Introdução à Linguística I: objetos teóricos**. 6. ed. São Paulo: Contexto, 2012, p. 220-222; LYONS, John. **Linguagem e Linguística...**, *op. cit.*, p. 94-97 e p. 177-180.

²⁰⁶ CHIERCHIA, Gennaro. **Semântica**, *op. cit.*, p. 40; PIETROFORTE, Antonio Vicente Seraphim; LOPES, Ivã Carlos. **A semântica lexical**, *op. cit.*, p. 113-115; MÜLLER, Ana Lúcia de Paula; VIOTTI, Evani de Carvalho. **Semântica formal**, *op. cit.*, p. 137; VOLLI, Ugo. **Manual...**, *op. cit.*, p. 67-68 e p. 223; CHIERCHIA, Gennaro. **Semântica**, *op. cit.*, p. 576-580.

²⁰⁷ Sobre a semântica referencial, veja-se: CARNAP, Rudolf. Coletânea de Textos. *In*: SCHLICK, Moritz; CARNAP, Rudolf; POPPER, Karl R. **Coletânea de Textos**. Seleção de Pablo Rubén Mariconda.

Se já não é simplória a discussão sobre o significado em si, mesmo no uso assertivo da linguagem, a questão da significação dos imperativos é tema ainda mais polêmico na Linguística. CARLOS VOGT recorda que o imperativo ganha sua singularidade na dimensão ilocucionária – distinção feita por JOHN L. AUSTIN de que trataremos adiante –, pois implica uma ordem, colocando o destinatário diante da escolha binária entre obediência/desobediência, numa relação de autoridade, calcada na submissão e agressão, em que se dão papéis discursivos ao emissor e ao receptor da mensagem.²⁰⁸ Nessa área se encontram diversas propostas de solução e há uma interface com a discussão lógica sobre a possibilidade do valor de verdade para a Lógica Deôntica, que mencionamos.²⁰⁹

Há também interessantes **fenômenos semânticos e construções teóricas nessa área**, dos quais aqui recordamos alguns exemplos, tais como a **sinonímia**, pela qual se pode substituir dois termos em determinado contexto – e que nunca é perfeita –; a **paráfrase**, a relação de sinonímia entre sentenças; a **antonímia**, que pode se dar por oposições polares ou por limites de um contínuo recortado em graus; a **hiperonímia** ou **hiponímia**, a relação hierárquica entre significados, gerando termos englobantes e englobados, ou seja, o

Trad. Luiz João Baraúna, Pablo Rubén Mariconda. São Paulo: Abril Cultural, 1980, p. 113-248; FREGE, Gottlob. **Lógica e Filosofia...**, *op. cit.*, *passim*; PIETROFORTE, Antonio Vicente Seraphim; LOPES, Ivã Carlos. **A semântica lexical**, *op. cit.*, p. 114; MÜLLER, Ana Lúcia de Paula; VIOTTI, Evani de Carvalho. **Semântica formal**, *op. cit.*, p. 138-142; VOLLI, Ugo. **Manual...**, *op. cit.*, p. 49-50 e 65; p. 40 e p. 45-48; WARAT, Luis Alberto. **O Direito...**, *op. cit.*, p. 41-42; WARAT, Luis Alberto. **O Direito...**, *op. cit.*, p. 42; LYONS, John. **Linguagem e Lingüística...**, *op. cit.*, p. 109-117 e 128-131; CHIERCHIA, Gennaro. **Semântica**, *op. cit.*, p. 36-37, 48-49 e 78-84; FIORIN, José Luiz. Teoria dos Signos. In: FIORIN, José Luiz (org.). **Introdução à Linguística I**. Objetos teóricos. 6. ed. São Paulo: Contexto, 2012, p. 65-66; FREGE, Gottlob. **Lógica e Filosofia...** *op. cit.*, p. 129-158; MÜLLER, Ana Lúcia de Paula; VIOTTI, Evani de Carvalho. **Semântica formal**, *op. cit.*, p. 144. Sobre a semântica cognitiva, veja-se: VOLLI, Ugo. **Manual...**, *op. cit.*, p. 65; SAUSSURE, Ferdinand de. **Curso de Linguística Geral**, *op. cit.*, p. 81-83; CHIERCHIA, Gennaro. **Semântica**, *op. cit.*, p. 40-41. Sobre a semântica componencial, veja-se: PIETROFORTE, Antonio Vicente Seraphim; LOPES, Ivã Carlos. **A semântica lexical**, *op. cit.*, p. 114-120; VOLLI, Ugo. **Manual...**, *op. cit.*, p. 65-72; CHIERCHIA, Gennaro. **Semântica**, *op. cit.*, p. 40 e p. 43-45; FIORIN, José Luiz. **Teoria dos Signos**, *op. cit.*, p. 60-65; LYONS, John. **Linguagem e Lingüística...**, *op. cit.*, p. 76-77. A semântica componencial vislumbra a existência de um campo lexical para um item lexical – o lexema, que, para fins de simplificação, pode ser identificado como uma entrada de dicionário – e, por meio da chamada análise componencial ou sêmica, encontra os diversos semas – os traços distintivos próprios de conteúdo –, formando um conjunto chamado semema – considerada “uma acepção aceita culturalmente, no âmbito da língua em apreço”. Cf. PIETROFORTE, Antonio Vicente Seraphim; LOPES, Ivã Carlos. **A semântica lexical**, *op. cit.*, p. 118-119. Sobre a arbitrariedade do signo, veja-se também: VOLLI, Ugo. **Manual...**, *op. cit.*, p. 46-49. Afirma LYONS: “Que existe uma conexão entre significado descritivo e verdade independe de discussão. Pode-se aceitar também que, se uma sentença tem condições de verdade, saber o significado da sentença é saber que estado do mundo ela pretende descrever (supondo-se que está sendo usada para fazer uma afirmação). Mas não se segue disso, em hipótese alguma, que todas as sentenças têm condições de verdade e que a totalidade de seu significado depende daquelas”. Cf. LYONS, John. **Linguagem e Lingüística...**, *op. cit.*, p. 129

²⁰⁸ VOGT, Carlos. **Linguagem...**, *op. cit.*, p. 99-100.

²⁰⁹ Sobre a possibilidade de uma semântica com valor de verdade para proposições sem caráter assertivo, como imperativos e performativos, separando significado *stricto sensu* e uso da linguagem, veja-se: CHIERCHIA, Gennaro. **Semântica**, *op. cit.*, p. 236-243.

significado de um está incluído no de outro²¹⁰; a **homonímia**, a coincidência de significantes de palavras com significados diferentes; o **acarretamento** e a **pressuposição**, que são formas de extensão da hiponímia para as sentenças, ou seja, uma dedução lógica²¹¹; a **polissemia**, em que há mais de um significado para o mesmo significante, sendo em geral somente em vocabulários técnicos criada a **monossemia**, por definições estipulativas que realizam modificações sêmicas; a **ambiguidade**, focada nos múltiplos sentidos de uma sentença, que pode decorrer de estruturas sintáticas ou semânticas; a **vagueza**²¹²; a **isotopia**²¹³, dentre outros.²¹⁴

1.2.2.2 O Direito é linguagem que se utiliza da linguagem natural: a Semântica juridicizada

“Os juristas são, sem o saber, os semânticos da linguagem jurídica”.²¹⁵ Essa é uma afirmação que comporta uma grande parcela de realidade, afinal, a interpretação jurídica consiste exatamente na atribuição de significados aos textos legais, numa tradução que leva a nova linguagem, numa semiose que de signos vai a signos.²¹⁶ Essa língua artificial chamada

²¹⁰ Mamífero é hiperônimo de felino, que é seu hipônimo.

²¹¹ “Eu continuo escrevendo” acarreta e pressupõe que “Eu escrevia”, ou seja, a verdade da primeira leva à necessidade da verdade da segunda sentença. Note-se que há diferenças entre o acarretamento e a pressuposição, de que não trataremos. Veja-se: MÜLLER, Ana Lúcia de Paula; VIOTTI, Evani de Carvalho. **Semântica formal**, *op. cit.*, p. 146-148; CHIERCHIA, Gennaro. **Semântica**, *op. cit.*, p. 171-220.

²¹² Por vagueza, entenda-se a qualidade das palavras cujo “[...] significado não for suficientemente determinado, de tal modo que haverá casos em que parecerá impossível decidir se ela é aplicável ou não” Cf. ABBAGNANO, Nicola. **Dicionário...**, *op. cit.*, p. 988.

²¹³ Isotopia é um conjunto de categorias semânticas redundantes que servem para a unidade do texto, geralmente projetada como tal. Cf. VOLLI, Ugo. **Manual...**, *op. cit.*, p. 86-87.

²¹⁴ Há ainda outros exemplos, como a paronomásia – em que significantes com imagens acústicas semelhantes têm o seu significado aproximado por estilo, poesia ou equívoco –; a contradição – ligada ao acarretamento e que pode ser ligada à antonímia, em que duas sentenças não podem ao mesmo tempo serem verdadeiras. Cf. PIETROFORTE, Antonio Vicente Seraphim; LOPES, Ivã Carlos. **A semântica lexical**, *op. cit.*, p. 125-132; MÜLLER, Ana Lúcia de Paula; VIOTTI, Evani de Carvalho. **Semântica formal**, *op. cit.*, p. 145-156; CHIERCHIA, Gennaro. **Semântica**, *op. cit.*, p. 176-177. No campo da conotação, tem-se a metáfora e a metonímia: a primeira acresce um significado a outro, quando há relação de semelhança, interseção; esta, acresce um significado a outro, quando há entre eles contiguidade, coexistência, interdependência, sendo a sinédoque um tipo de metonímia, quando há relação de inclusão, de parte-todo, de conteúdo-contidente. Cf. FIORIN, José Luiz, **Teoria dos Signos**, *op. cit.*, p. 66; ULLMANN, Stephen. **Semântica...**, *op. cit.*, p. 246-249. Sobre a vagueza e a ambiguidade, FIORIN afirma que elas são inerentes à linguagem natural, pela polissemia e porque o sentido é construído pela polêmica com outros discursos. Cf. FIORIN, José Luiz. **Argumentação**. São Paulo: Contexto, 2016, p. 81. Sobre ambas, veja-se também: os conceitos de CHIERCHIA, COPI e CARRIÓ. Cf. CHIERCHIA, Gennaro. **Semântica**, *op. cit.*, p. 209-212; p. 223-226; COPI, Irving. **Introdução...**, *op. cit.*, p. 106-107; CARRIÓ, Genaro R. **Notas sobre el derecho...**, *op. cit.*, p. 28-35.

²¹⁵ BECKER, Alfredo Augusto. Carta enviada a Paulo de Barros Carvalho em 11 de maio de 1976. In: HARET, Florence; CARNEIRO, Jerson. **Vilém Flusser e juristas: comemoração dos 25 anos do grupo de estudos Paulo de Barros Carvalho**. São Paulo: Noeses, 2009, p. XXVI; CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**, *op. cit.*, p. 234.

²¹⁶ RODRÍGUEZ, Jorge L. **Lógica...**, *op. cit.*, p. 15.

Direito possui como léxico as normas jurídicas – proposições análogas às frases – que possuem o sentido de prescrição de condutas.

Mas o revestimento dessa língua artificial se dá com a utilização da língua natural, e, com isso, toda a problemática sobre o sentido nela existente é importada e passa a fazer parte das preocupações dos que se ocupam em aplicar e interpretar as prescrições jurídicas. Em grande medida, o dogmático é um lexicógrafo do Direito, algumas vezes de forma literal, como se denota das obras de dicionário jurídico.

Interessante o diagnóstico de FERRAZ JUNIOR, de que no âmbito jurídico, há a tendência de uma concepção essencialista da linguagem, sustentando-se “em geral, no que se refere aos objetos jurídicos a possibilidade de definições **reais**, isto é, a idéia de que a definição de um termo deve refletir, por palavras, a coisa referida”.²¹⁷

Semanticamente, ter-se-ia a análise dos sentidos das normas, em que GREGÓRIO ROBLES localiza da Dogmática Jurídica.²¹⁸ A dificuldade, aqui, já é imensa. A polissemia das palavras da língua natural é incorporada em sua integralidade ao Direito, o que se torna ainda mais complexo na conjunção de diversos textos coordenados ou subordinados. Grande parte do labor da dogmática, dos aplicadores de leis ou dos legisladores se constitui na tentativa de trazer monossemia ao caos das significações.

Todo o milenar debate sobre a hermenêutica e os vários métodos de interpretação jurídica se inserem nitidamente no campo semântico, fixando os sememas aplicáveis ao enunciado normativo.²¹⁹ Quando se discute o âmbito de incidência de uma norma, está se fixando o campo de condições de “verdade” deontica, os casos nos quais ela será aplicável e os casos em que não será, o que pode ser analisado também pela teoria dos conjuntos. Inclusive, como recorda ARAÚJO, os aspectos ligados às vigências temporal e espacial encontram-se nesse campo.²²⁰

Como bem afirma ROSS, a interpretação semântica, essencial no Direito para o estabelecimento dos significados de palavras ou frases, “não é um processo mecânico”, devendo o juiz “tomar uma decisão que não é motivada pelo mero respeito à letra da lei”.²²¹ Semântica jurídica, interpretação e aplicação/criação de normas são temas interligados.

Além dos itens lexicais básicos da língua jurídica, as normas, é possível vislumbrar construções moleculares ou complexas intermediárias que podem ser consideradas “redes normativas unitárias”.²²² Aqui se encontram instituições jurídicas como a pessoa jurídica, a

²¹⁷ FERRAZ JUNIOR, Tercio Sampaio. **Introdução...**, *op. cit.*, p. 34-36. JOHN R. AUSTIN também afirma isso sobre os juristas: veja-se a subseção 1.1.2 *supra* (nota 113).

²¹⁸ ROBLES, Gregório. **O Direito como texto...**, *op. cit.*, p. 57.

²¹⁹ ARAÚJO, Clarice von Oertzen de. **Incidência Jurídica...**, *op. cit.*, p. 174.

²²⁰ *Ibidem*, p. 176.

²²¹ ROSS, Alf Ross. **Direito e Justiça**, *op. cit.*, p. 165.

²²² ROBLES, Gregório. **O Direito como texto...**, *op. cit.*, p. 2, 9-11.

pessoa natural, o casamento, a propriedade *etc.* São feixes normativos que simplificam uma realidade mais complexa, que possibilitam a compreensão simplificada dos nós nos quais se interseccionam numerosas normas jurídicas. Não existem no mundo material, são uma realidade jurídica, como personagens de um texto ficcional dentro desse mundo possível do Direito²²³, ainda que coincidam, às vezes, a entes do mundo do ser ou a instituições sociais, juridicizando-os, como se percebe do “ser humano” transformado em “pessoa natural” por meio da linguagem performativa do Direito, criando-se um conceito jurídico que esconde muitas e muitas prescrições de conduta.²²⁴

Ao tratar de tais redes normativas não conseguimos deixar de fazer um paralelo com as chamadas **expressões “Tû-tû”**, do precioso opúsculo de mesmo título de ALF ROSS.²²⁵ “Tû-tû” é uma palavra vazia semanticamente, que substitui diversas outras numa língua tribal, e com a qual ROSS traça um paralelo em relação a expressões utilizadas no Direito, como “direito subjetivo” ou “propriedade”.²²⁶ Tais palavras escondem uma miríade de normas jurídicas que poderiam ser expressas sem seu uso, mas seria algo tão complexo que se tornaria inútil. KARL OLIVECRONA tem um pensamento semelhante, fazendo uma analogia de tais expressões a um entroncamento ferroviário, da qual afluem e saem diversas linhas, facilitando o manejo normativo.²²⁷

Percebe-se, portanto, na linguagem do direito positivo, uma narrativa ficcional própria, com a criação de “personagens”, “cenários”, “roteiros”: expressões “tû-tû” que falam de coisas que não existem no mundo real ou das quais são apenas sombras linguísticas, utilizadas como pontos de contato sintático-semântico entre múltiplas prescrições de conduta.

²²³ “A semiótica textual toma emprestada a noção de mundo possível da semântica modal (que por sua vez a herda de Leibniz), pela qual um mundo possível é a representação de um estado de coisas alternativo ao estado de coisas atual” que “serve para distinguir aquilo que é logicamente necessário (é necessário aquilo que é real em todos os mundos possíveis [...]) daquilo que é só possível (é possível aquilo que é real em pelo menos um mundo possível [...]) [...], que pode ser alcançado (ao menos com o pensamento) a partir do mundo onde efetivamente nos encontramos [...]”. Cf. VOLLI, Ugo. **Manual...**, *op. cit.*, p. 109.

²²⁴ “É verdade que muitas vezes as instituições refletem a realidade social subjacente, mas nunca se deve confundir uma coisa com outra. A realidade social é muito diferente da realidade institucional, que aparece verbalizada nas normas do direito”. ROBLES, Gregório. **O Direito como texto...**, *op. cit.*, p. 55.

²²⁵ ROSS, Alf. **Tû-Tû**. Trad. Edson L. M. Bini. São Paulo: Quartier Latin, 2004, *passim*. Já tivemos a oportunidade de expor a explicação de ALF ROSS: “ROSS narra um curioso caso de uma tribo das Ilhas Oasuli, no Pacífico Sul, que crê que, quando um determinado tabu é violado, surge o “tû-tû”, “[...] uma espécie de força ou estigma perigoso [...]” de que o infrator fica investido, e que implica na obrigação de passar por um ritual de purificação. Afirmo referido autor que se trata o “tû-tû” de “[...] uma palavra sem significado [...]”, um discurso “[...] puramente destituído de sentido”. Na realidade, poder-se-ia prescindir da utilização da expressão em questão e afirmar, diretamente, por exemplo: “[...] se uma pessoa ingeriu alimento do chefe, deverá ser submetida a uma cerimônia de purificação”. Cf. CUNHA, Carlos Renato. **O Simples Nacional, a Norma Tributária e o Princípio Federativo: limites da Praticabilidade Tributária**. Curitiba: Juruá, 2011, p. 285.

²²⁶ ROSS, Alf. **Tû-Tû**, *op. cit.*, p. 13-18, p. 28-29, p. 34-35. Veja-se também: ROSS, Alf. **Direito e Justiça**, *op. cit.*, p. 203-208.

²²⁷ OLIVECRONA, Karl. **Linguagem jurídica...**, *op. cit.*, p. 94-95.

Há muitos aspectos interessantes na constituição semântica desta “língua jurídica”, até mesmo o fato de que, em algumas oportunidades, ela mesma fixa o sentido de um termo, estipulando um “dicionário” interno. Voltaremos a esse e outros aspectos, oportunamente, no que for relevante ao nosso tema.

1.2.3 A TEORIA PURA DO DIREITO COMO INSTRUMENTO METODOLÓGICO SINTÁTICO-SEMÂNTICO: HIERARQUIA E MOLDURA NORMATIVA

Fixado o papel da sintática e da semântica no âmbito da Semiótica – e, também, da Linguística e da Lógica – e percebendo sua aplicabilidade para a análise das relações formais entre normas jurídicas, quando entendidas como signos, podemos localizar melhor o papel de muitas das intuições da Teoria Pura do Direito.

Para Kelsen, o direito regula sua própria produção normativa, tendo em vista que uma norma jurídica pode determinar os limites de criação de outra norma, tanto formal quanto materialmente e, com isso, uma norma somente será válida se criada com a observância dos limites formais e materiais impostos por outra, que se torna seu “[...] fundamento imediato de validade [...]”.²²⁸ Como afirma LOSANO, aceito o princípio que da norma fundamental somente se pode deduzir a validade das normas jurídicas, mas não seu conteúdo, chega-se ao sistema jurídico interno como um conjunto de normas jurídicas de vários níveis, unificadas por um nexo de delegação de validade, a famosa “pirâmide normativa”, sobre a qual, segundo o autor, Kelsen explica satisfatoriamente bem as faces, a base e os ângulos, mas não o seu vértice: para LOSANO, a Teoria Pura não explica bem o momento da origem do mundo jurídico, explicando-o, de resto, muito bem.²²⁹

Diante de todo o antes exposto, é perceptível que a Teoria Pura do Direito possui um enfoque na análise da estrutura do Direito, sem avaliação do conteúdo normativo, mesmo asseverando que as normas possam prescrever o conteúdo das normas inferiores, em maior ou menor grau. Trata-se de metodologia que recorta o ordenamento jurídico, principalmente, nas relações de subordinação e coordenação normativa, vale dizer, na dimensão sintático-semântica do Direito, uma gramática básica de funcionamento da linguagem normativo-jurídica, ou, na classificação de BOBBIO, uma visão estrutural do jurídico.²³⁰ Sabendo-se desse

²²⁸ “A ordem jurídica não é um sistema de normas jurídicas ordenadas no mesmo plano, situadas umas ao lado das outras, mas é uma construção escalonada de diferentes camadas ou níveis de normas jurídicas. A sua unidade é produto da conexão de dependência que resulta do fato de a validade de uma norma, que foi produzida de acordo com outra norma, se apoiar sobre essa outra norma, cuja produção, por sua vez, é determinada por outra; e assim por diante, até abicar finalmente na norma fundamental – pressuposta”. Kelsen, Hans. **Teoria Pura...**, *op. cit.*, p. 246-247. Veja-se também: BOBBIO, Norberto. **Teoria do Ordenamento...**, *op. cit.*, p. 45 e 49.

²²⁹ LOSANO, Mario G. **Sistema e Estrutura...**, *op. cit.*, p. 65-66.

²³⁰ BOBBIO, Norberto. **Da estrutura à função...**, *op. cit.*, p. 53 e 220.

limite quanto à análise do discurso jurídico, pode-se afirmar que tal teoria continua atual e capaz de explicar o funcionamento do Direito, no que tange a este específico recorte.

Num grande resumo feito por NORBERTO BOBBIO, as duas principais teses de cunho estrutural de Kelsen “são, na nomostática, a teoria da norma jurídica como juízo hipotético [...], e na nomodinâmica, a teoria da construção em graus do ordenamento”.²³¹ O caráter de metodologia de análise formal sobre o Direito é corroborado por KARL LARENZ, para quem a Teoria Pura não se preocupa com o conteúdo normativo, mas com a estrutura lógica das normas, como uma geometria do fenômeno jurídico como um todo, não como ciência causal: uma doutrina dos conceitos formais básicos do Direito.²³²

Haveria limites sintáticos no Direito, uma ontologia sintático-jurídica? EURICO DE SANTI respondeu afirmativamente a esta questão, e, em outro trabalho, havíamos concordado com isso: estaria o legislador, em sentido amplo, limitado à estrutura lógica das normas, que seria a hipotética-condicional, dentro do postulado da homogeneidade sintática de que já tratamos.²³³ Como já explicamos, ainda que realmente a maior parte dos que se debruçaram sobre o tema concordem quanto à natureza hipotético-condicional das normas, não nos atrevemos a afirmar que isso se trata de um limite ontológico no sentido universal: não nos parece impossível, em hipótese, a existência de ordenamentos jurídicos com normas categóricas, o que tornaria a questão dependente das previsões de cada direito positivo – e, como já expusemos, seria possível a tradução de uma proposição desse tipo na forma hipotética-condicional e vice-versa. Kelsen considera que toda ação juridicamente regulada somente por ser prescrita de forma condicional, com a fixação de seus pressupostos, o que nos parece ser indene de dúvidas no Direito contemporâneo, e, em especial, no Direito brasileiro atual, em que a estrutura hipotética-condicional é a que melhor expressa, sintaticamente, a estrutura normativa – afinal, num Estado Democrático de Direito, não parece se adequar os estritos limites da atuação do aplicador da norma a ordem pela ordem, sem motivação e um sem número de pressupostos – pelo que seria possível a adoção dela como postulado e como um limite ontológico conjuntural, por ser, como afirma VILANOVA, não uma imposição lógica da implicação, mas a forma que mais adequadamente reconstrói a linguagem do direito positivo – esclarecemos: *hic et nunc* – como dado semântico.²³⁴

²³¹ BOBBIO, Norberto. **Da estrutura à função...**, *op. cit.*, p. 77.

²³² LARENZ, Karl. **Metodologia da Ciência do Direito**. 3. ed. Trad. José Lamego. Lisboa: Calouste Goulbenkian, 1997, p. 94.

²³³ SANTI, Eurico Marcos Diniz de. **Lançamento...**, *op. cit.*, p. 39-41; CUNHA, Carlos Renato. **O Simples Nacional...**, *op. cit.*, p. 40-46 e p. 77-83. Vide a subseção 1.2.1.3 *supra*.

²³⁴ Kelsen, Hans. **Teoria Pura...**, *op. cit.*, p. 111-112; VILANOVA, Lourival. **Causalidade e Relação...**, *op. cit.*, p. 87. Note-se que Kelsen considera possível normas individuais e concretas categóricas. Não nos parece impossível, contudo, imaginar hipoteticamente sistemas “primitivos” ou tirânicos em que ordens gerais e abstratas e individuais e concretas fossem categóricas. Kelsen, Hans. **Teoria Pura...**, *op. cit.*, p. 111-112. JORGE RODRÍGUEZ não considera que a forma condicional é a única viável, mas a considera a mais adequada como reconstrução de normas jurídicas. Cf. RODRÍGUEZ,

E quanto aos limites semânticos? EURICO DE SANTI também os considera existentes.²³⁵ Seriam eles as restrições dos conteúdos normativos ao factualmente possível e ao factualmente não necessário.²³⁶

Uma análise meramente estrutural do Direito pode ser considerada algo incompleto em relação à complexidade do Direito, e a nosso ver, realmente o é; mas não se poderia negar uma função nesse tipo de análise, pois há nela uma descrição de uma das dimensões constituintes da linguagem prescritiva do ordenamento jurídico. A questão é que os problemas que envolvem os estudiosos do Direito, em sua maior parte, costumam ser outros: quando se volta o cientista para o tortuoso tema da interpretação de normas e o de sua aplicação, cujo enfoque ultrapassa o meramente sintático-semântico e cuja importância é incontestável, a Teoria Pura do Direito se mostra incapaz de fornecer respostas adequadas ou úteis. E isso não é uma falha do método, posto decorrer do próprio recorte a que se propõe. Fazendo um paralelo com os níveis de análise das línguas naturais, bastante apropriado, cremos ser pacífico que ninguém negaria legitimidade a uma análise sintática de uma língua natural qualquer, ainda que se saiba que sua complexidade não se esgota em tal recorte: a gramática não esgota a análise do português, não sendo suficiente para que exista plena competência linguística pelo falante ou sua compreensão pelo estudioso. Ninguém colocaria em dúvida, todavia, a importância do estudo da gramática como um dos elementos essenciais para tanto.

Ao tratar da interpretação e da aplicação de normas jurídicas, Kelsen, fiel ao recorte sintático-semântico e a seus pressupostos filosóficos, elabora uma teoria que muitos consideram seu calcanhar de Aquiles. Afirma, a nosso ver acertadamente, que aplicar uma norma é sempre criar outra, salvo nos limites do sistema – a norma fundamental e o ato de execução de uma norma concreta. Com isso, o legislador aplica normas constitucionais, ao criar uma lei infraconstitucional e um juiz cria norma concreta ao aplicar a norma abstrata, como exemplos.

Para Kelsen, a aplicação é produção do Direito, e aqui transparece o papel performativo da linguagem jurídica: aplica-se norma superior criando norma, sendo que a norma superior pode limitar-se a determinar o órgão que deve produzir a norma e o seu processo, ou, também, mais ou menos completamente, o seu conteúdo.²³⁷ Para se chegar a uma execução, deve-se ter uma norma individual: o Direito como que se produz

Jorge L. **Lógica...**, *op. cit.*, p.113.

²³⁵ SANTI, Eurico Marcos Diniz de. **Lançamento...**, *op. cit.*, p. 39-41.

²³⁶ *Ibidem*, p. 41.

²³⁷ LARENZ, Karl. **Metodologia da Ciência...**, *op. cit.*, p. 104-105. Como exemplo, para Kelsen, os direitos e liberdades fundamentais previstos como garantias constitucionais são preceitos que determinam o conteúdo das leis de forma negativa, assim como há predeterminação do conteúdo da sentença penal pela lei de forma intensa, e de forma mais livre no caso de decisões de direito administrativo. Cf. Kelsen, Hans. **Teoria Pura...**, *op. cit.*, p. 157, p. 257-258, p. 261.

continuamente a si mesmo.²³⁸ A sentença não é só declarativa, é também constitutiva, nascendo de um ato de vontade, como a lei.²³⁹

Como, para o autor em comento, a norma superior não pode nunca determinar completamente o ato pela qual é executada, fica sempre uma margem de discricionariedade, um quadro a ser preenchido. A interpretação apenas mostra esse quadro, sem preenchê-lo. Se o sentido da norma aplicável não é unívoco, há várias significações possíveis ao aplicador – todas igualmente certas –, cabendo a quem aplica decidir, através de um ato de vontade, por uma dessas possibilidades.²⁴⁰ Kelsen voltou-se contra a jurisprudência tradicional, pois, para ele, não há uma única decisão correta, interpretação não é apenas ato intelectual de elucidação ou compreensão.²⁴¹

Os limites da criação normativa – interpretação autêntica – dados ao aplicador da norma superior, são tênues: sempre se tem uma moldura, com várias possibilidades normativas igualmente válidas. A decisão da que será aplicada/criada dá-se pela vontade do aplicador. A vontade é fulcral na teoria kelseniana, mesmo na atuação do juiz, desde que preenchida a **moldura legal**.²⁴² Para Kelsen, a “questão de saber qual é, dentre as possibilidades que se apresentam nos quadros do Direito a aplicar, a “correta”, não é sequer [...] uma questão de conhecimento dirigido ao Direito positivo, não é um problema de teoria do Direito, mas um problema de política do Direito”.²⁴³ A única diferença existente entre o papel do legislador, ao aplicar a norma constitucional, e o do juiz, ao aplicar a lei, é quantitativa, pois “a vinculação do legislador sob o aspecto material é uma vinculação muito mais reduzida do que a vinculação do juiz, em que aquele é, relativamente, muito mais livre na criação do Direito do que este”.²⁴⁴

Nota-se, contudo, que mesmo existindo a moldura normativa, sempre existirá a possibilidade de o aplicador/criador de normas “produzir uma norma que se situe completamente fora da moldura que a norma a aplicar representa”²⁴⁵. Ouçamo-lo, em trecho bastante esclarecedor:

²³⁸ LARENZ, Karl. **Metodologia da Ciência...**, *op. cit.*, p. 104-105.

²³⁹ *Ibidem*, p. 105.

²⁴⁰ *Ibidem*, p. 105-106.

²⁴¹ *Idem*.

²⁴² Kelsen, Hans. **Teoria Pura...**, *op. cit.*, p. 393.

²⁴³ *Ibidem*, *loc. cit.*

²⁴⁴ *Idem*.

²⁴⁵ *Ibidem*, p. 394. ALAÔR CAFFÉ ALVES, em interessante estudo, considera que a visão voluntarista de Direito em Kelsen leva-o a uma contradição interna, negando o próprio caráter normativo do sistema jurídico, ao conceber a alternatividade de decisão fora da moldura. Cf. ALVES, Alaôr Caffé. Fundamentos dos atos de vontade e práxis linguístico-social no Direito. Kelsen e Wittgenstein II. In: HARET, Florence; CARNEIRO, Jerson (coord.). **Vilém Flusser e Juristas: Comemoração dos 25 anos do grupo de estudos de Paulo de Barros Carvalho**. São Paulo: Noeses, 2009, p. 95-96.

A Constituição dá ao legislador competência para, através de um processo diferente do diretamente determinado pelas normas constitucionais, criar normas jurídicas gerais e dar a estas normas um conteúdo diferente daquela que as normas da Constituição diretamente determinam. [...]

As determinações constitucionais que regulam a legiferação têm o caráter de determinações alternativas. A Constituição contém uma regulamentação direta e uma regulamentação indireta de legiferação; e o órgão legislativo tem a possibilidade de opção entre as duas. [...]

[...] as determinações constitucionais que regulam a legiferação têm a natureza alternativa acima caracterizada, pelo que o órgão legislativo detém a possibilidade de opção entre duas vias: a determinada diretamente pela Constituição e a que há de ser determinada pelo próprio órgão legislativo.²⁴⁶

Essa é a **regra alternativa implícita** de decisão em relação à moldura normativa, fruto da visão radical do autor em relação à discricionariedade do aplicador da norma.²⁴⁷

Mais uma vez fazendo-se uma analogia com o funcionamento das línguas naturais, não basta o conhecimento das estruturas gramaticais para que o discurso seja efetivo ou seja realizado de forma adequada. Há limites semântico-pragmáticos do discurso, que variam muitas vezes conforme o auditório, regras de etiqueta, utilização das palavras com o sentido correto *etc.* Nada pode impedir, contudo, que o falante construa frases bem-formadas gramaticalmente, mas fora de lugar, sem conseguir transmitir a ideia pretendida, mal-educadas *etc.*

Talvez seja essa uma descrição realista do funcionamento do Direito, ou, como afirma LARENZ, “radicalmente realista”.²⁴⁸ Quiçá, realista demais, a ponto de não agradar a grande parte dos que se debruçaram sobre o tema, que consideram necessária a existência de limites de interpretação ao aplicador da norma. A questão que se impõe é como encontrar tais limites, sem que se caia em uma outra forma de jusnaturalismo – e na filosofia do Direito atual é possível encontrar tais abordagens com diversos nomes –, ou numa visão ingênua acerca da existência de uma única possível interpretação, que não leva em conta as dificuldades da vaguidade e da ambiguidade inerentes aos textos, inclusive jurídicos, o que é realçado em análises que levem em conta o sistema como um todo, normas de conteúdo bastante aberto, ou mesmo os chamados *hard cases*.

Em relação à teoria da interpretação kelseniana, dentre as muitas críticas, parece certo que, como afirma LARENZ, o que o jurista considera sua missão, a interpretação e o desenvolvimento do Direito, para KELSEN poderia ser uma técnica ou uma “arte da aplicação do Direito”, a empreender em consonância com certas regras, mas sem nunca reclamar o nível de uma ciência.²⁴⁹ Contudo, talvez essa visão da aplicação do Direito como uma “arte”

²⁴⁶ KELSEN, Hans. **Teoria Pura...**, *op. cit.*, p. 302-304. No mesmo trecho, o autor esclarece que a Constituição dá preferência à primeira via, sendo a segunda anulável em processo especial.

²⁴⁷ MARANHÃO, Juliano Souza de Albuquerque. **Positivismo Jurídico...**, *op. cit.*, p. 94.

²⁴⁸ LARENZ, Karl. **Metodologia da Ciência...**, *op. cit.*, p. 96.

²⁴⁹ *Ibidem*, p. 109.

não seja, assim, tão distante da realidade jurídica, ao recordarmos do *status* que sempre se deu à retórica, desde a antiguidade clássica.

E é nesse intuito que a análise argumentativo-retórica do Direito pode ter vital importância, complementando a análise sintático-semântica kelseniana de forma a uma visão mais completa do discurso jurídico. Chegou a hora de tratar disso.

1.3 ANÁLISE SEMÂNTICO-PRAGMÁTICA, OU, “ALÉM DE KELSEN SEM SAIR DE KELSEN”

1.3.1 A PRAGMÁTICA NA LINGÜÍSTICA: LÍNGUA, FALA E DISCURSO

Na linguagem, tem-se a língua; mas também há a fala. E nela há quem fala, quem ouve e o contexto em que isso ocorre. Passamos aqui a tratar do aspecto **discursivo** da linguagem, em que se vai da potência ao ato, da competência ao desempenho. Eis a **pragmática**, da classificação proposta por MORRIS, que pode ser considerada equivalente à dimensão semiótica da retórica pura, de PEIRCE.²⁵⁰

A distinção entre competência e desempenho linguísticos é encontrada na Gramática Universal de CHOMSKY, que diferencia o “conhecimento idealizado que o falante tem de uma determinada língua (competência) e o uso efetivo que desta língua ele faz (desempenho)”, assim como no Estruturalismo de SAUSSURE, que diferencia a língua (*langue*) da fala (*parole*).²⁵¹ Se na competência/língua se vislumbra a dimensão sintático-semântica – que, na visão chomskyana é inata e universal e na saussureana é contingente – é no desempenho/fala que se encontra o aspecto semântico-pragmático. É comum, também, a separação entre os conceitos de sentido e significação, o primeiro se referindo às relações entre o signo e o objeto na estrutura linguística – aspecto sintático-semântico – e o segundo se referindo às relações entre os signos e seus interpretantes – aspecto semântico-pragmático.²⁵²

Na Linguística, o foco sintático-semântico é bem marcado no chamado Estruturalismo, calcado na doutrina de SAUSSURE, assim como na Gramática Universal de CHOMSKY, que, como expusemos, têm seus pressupostos epistemológicos fundados na dicotomia razão/vontade.²⁵³ Para CARLOS VOGT, elas perdem de vista “o jogo efetivo de produção de significação na linguagem”, baseada na “lógica da comunicação ideológica, isto

²⁵⁰ MORRIS, Charles. **Fundamentos da Teoria...**, *op. cit.*, p. 32 *et seq.*; PEIRCE, Charles Sanders. **Semiótica**, *op. cit.*, p. 46; VOGT, Carlos. **Linguagem...**, *op. cit.*, p. 131.

²⁵¹ VOGT, Carlos. **Linguagem...**, *op. cit.*, p. 94; SAUSSURE, Ferdinand de. **Curso de Linguística Geral**, *op. cit.*, p. 22-23; STEPHEN ULLMANN, **Semântica: introducción a la ciência del significado**, p. 10 *et seq.*; ULLMANN, Stephen. **Semântica...**, *op. cit.*, p. 22-27.

²⁵² VOGT, Carlos. **Linguagem...**, *op. cit.*, p. 131.

²⁵³ *Ibidem*, p. 75; FERDINAND DE SAUSSURE, **Curso de Linguística Geral**, p. 22-23; exemplificativamente. Veja-se a subseção 1.1.2 *supra*.

é, a lógica da interação semiótica de um grupo social” pelo que se lhes escapou “a própria condição de possibilidade da linguagem e a fonte primordial de toda criatividade social: o diálogo” e acabam por reificar a linguagem, no que BAKHTIN chamaria de objetivismo abstrato.²⁵⁴ Na marca da intersubjetividade da fala encontramos essa dimensão pragmática, em que a linguagem não fala “apenas à razão”, quando “seria apenas informação ou representação”, pois ela “também articula o conjunto de relações desejadas da vontade”, em que transparece a argumentação, a retórica, a ideologia.²⁵⁵

De início, convém um esclarecimento prévio: **não há que se confundir a pragmática linguística com o Pragmatismo ou Pragmaticismo filosófico.**²⁵⁶ Como recorda VICENTE DE PAULA ATAÍDE JUNIOR, o “termo pragmatismo é objeto de utilização despudorada”, com um sentido muitas vezes pejorativo: ser “pragmático” é compreendido como ser “prático”, avesso a abstrações e sem preocupações éticas, algo como se “os fins justificassem os meios”.²⁵⁷ É, por óbvio, uma visão distorcida. Nosso enfoque, no presente trabalho, é a pragmática como dimensão semiótica, um estudo linguístico do Direito, como já havíamos deixado claro, não tendo ligação, salvo accidental, com a visão dos autores do pragmatismo filosófico ou do *Law and Economics*; e isso, não porque elas não sejam relevantes ou que não pudessem contribuir

²⁵⁴ VOGT, Carlos. **Linguagem...**, *op. cit.*, p. 75 e 84; MIKHAIL BAKHTIN, **Marxismo e Filosofia da Linguagem**, p. 69-109.

²⁵⁵ VOGT, Carlos. **Linguagem...**, *op. cit.*, p. 76.

²⁵⁶ PEIRCE preferiu modificar o nome de sua linha filosofia para pragmaticismo após o que considerou um mau uso da primeira nomenclatura. Cf. PEIRCE, Charles Sanders. **Semiótica**, *op. cit.*, p. 286-287.

²⁵⁷ ATAÍDE JUNIOR, Vicente de Paula. **Processo Civil Pragmático**. 2013. 278 f. Tese (Doutorado em Direito) – Universidade Federal do Paraná, Curitiba, 2013, p. 48. Recordamos que a autoria da máxima atribuída a Maquiavel e que gerou o adjetivo pejorativo “maquiavélico” é discutível. Sobre o tema, veja-se: VIEIRA, José Roberto. Crédito presumido do IPI na industrialização por encomenda: um Estado “maquiaveliano” e talvez “maquiavélico”. In: MACEDO, Alberto *et. al.* **Sistema tributário brasileiro e a crise atual**. VI Congresso Nacional de Estudos Tributários. São Paulo: Noeses, 2009, p. 451-519. Esta linha da Filosofia, criada por PEIRCE com base na lógica abdutiva, tem por objetivo “determinar o significado de uma concepção intelectual” por meio da consideração das “consequências práticas” que “poderiam conceberivelmente resultar, necessariamente, da verdade dessa concepção”, sendo que “a soma destas consequências constituirá todo o significado da concepção”, com o abandono de toda discussão da metafísica ontológica, dentro da já tradicional linha empirista anglo-saxã. Apontam-se duas fases: o **Pragmatismo Clássico**, surgido das discussões do The Metaphysical Club, uma denominação claramente irônica, no período que vai de 1872 até a Segunda Guerra Mundial, tendo por expoentes o próprio PEIRCE (1839-1914), WILLIAM JAMES (1841-1910) e JOHN DEWEY (1859-1952) e o **Pragmatismo Contemporâneo**, iniciado em meados do século XX e sob eflúvios da filosofia analítica, dentre cujos representantes destacamos WILLARD VAN ORMAN QUINE (1908-2000), RICHARD RORTY (1931-2007), HILARY PUTNAM (1926-) e SUSAN HAACK (1945-). No âmbito jurídico, a visão da filosofia pragmatista influenciou RICHARD POSNER (1939-) e toda a linha do *Law and Economics*. Cf. PEIRCE, Charles Sanders. **Semiótica**, *op. cit.*, p. 193-195, p. 232-233, p. 237, p. 289-291. Veja-se também: SILVEIRA, Lauro Frederico Barbosa da. **Curso de Semiótica Geral**, *op. cit.*, p. 182-203; ABBAGNANO, Nicola. **Dicionário...**, *op. cit.*, p. 784-785; ATAÍDE JUNIOR, Vicente de Paula. **Processo Civil Pragmático**, *op. cit.*, p. 49-55; POSNER, Richard A. **Para além do direito**. Trad. Evandro Ferreira e Silva. São Paulo: Martins Fontes, 2009, p. 411-417; ATAÍDE JUNIOR, Vicente de Paula. **Processo Civil Pragmático**, *op. cit.*, p. 72-73.

para a compreensão de nosso tema de estudo, mas por escolha metodológica.

Feita a ressalva, voltemos a nossas preocupações linguísticas. Diante da problemática questão da pragmática como recorte semiótico da linguagem, analisam-se como os signos são utilizados efetivamente pelos usuários, a verificação da “[...] situação em que o signo é utilizado”.²⁵⁸ PEIRCE, ao tratar da retórica pura, considera que esta cuida das “relações do signo com a cadeia infinita de interpretantes”.²⁵⁹ Se utilizarmos o conceito genérico de ISAAC EPSTEIN, teríamos por pragmática a dimensão que estuda a origem, os usos e os efeitos dos signos, e, na visão de JOSÉ LUIZ FIORIN, a **ciência do uso linguístico**, das condições de utilização da linguagem, a prática linguística.²⁶⁰ A pragmática estuda a prática linguística, os contextos de uso, sendo o recorte mais exterior à linguagem e, do ponto de vista metodológico, devendo ser utilizado na análise de um enunciado após a análise sintático-semântica.²⁶¹

Em um recorte simples no âmbito da Linguística, enquanto a frase é objeto da sintaxe e da semântica, a pragmática cuida da enunciação.²⁶² Para a Linguística, a **enunciação**, o ato de fala em si mesmo, é incognoscível, um ato individual e irrepetível; nas linhas de estudo que levam em consideração o discurso, e não apenas o seu resultado – o **enunciado** –, utiliza-se a **catálise**, que é a explicitação das marcas da enunciação constantes do enunciado – a chamada **enunciação-enunciada** – que se mostra por meio de elementos elípticos e que pode ser reconstruída com o uso das relações de pressuposição.²⁶³ Daí a existência, no texto, de dois conjuntos: a **enunciação-enunciada**, as marcas do texto que remetem à enunciação, ou **dêiticos**, e o **enunciado-enunciado**, que é a parte enunciada sem marcas da enunciação.²⁶⁴

Fato é que há diversas propostas de classificação da análise pragmática, como a teoria do uso dos sinais, a linguística do diálogo, a teoria da ação locucionária e a teoria da interação, havendo uma grande aproximação, também, com a retórica.²⁶⁵ Em síntese, o

²⁵⁸ ABBAGNANO, Nicola. **Dicionário...**, *op. cit.*, p. 783.

²⁵⁹ PEIRCE, Charles Sanders. **Semiótica**, *op. cit.*, p. 46; VOGT, Carlos. **Linguagem...**, *op. cit.*, p. 131.

²⁶⁰ EPSTEIN, Isaac. **O Signo**, *op. cit.*, p. 76; FIORIN, José Luiz. **Pragmática**, *op. cit.*, p. 161.

²⁶¹ VOGT, Carlos. **Linguagem...**, *op. cit.*, p. 133.

²⁶² FIORIN, José Luiz. A linguagem em uso. In: FIORIN, José Luiz (org.). **Introdução à Linguística I. Objetos teóricos**. 6. ed. São Paulo: Contexto, 2012, p. 169. LYONS aponta que a “sentença” é uma preocupação da semântica enquanto o “enunciado” é objeto da pragmática. Cf. LYONS, John. **Linguagem e Linguística...**, *op. cit.*, p. 123-124.

²⁶³ FIORIN, José Luiz. **Pragmática**, *op. cit.*, p. 162-163; FIORIN, José Luiz. **As astúcias...**, *op. cit.*, p. 27; CHIERCHIA, Gennaro. **Semântica**, *op. cit.*, p. 215-220.

²⁶⁴ FIORIN, José Luiz. **As astúcias...**, *op. cit.*, p. 31; FIORIN, José Luiz. **Pragmática**. In: FIORIN, José Luiz (org.). **Introdução à Linguística II: princípios de análise**. 5. ed. São Paulo: Contexto, 2016, p. 161-185, p. 161-162; VOLLI, Ugo. **Manual...**, *op. cit.*, p. 137-138; LYONS, John. **Linguagem e Linguística...**, *op. cit.*, p. 126-128.

²⁶⁵ FERRAZ JUNIOR, Tercio Sampaio. **Introdução ao estudo...**, *op. cit.*, p. 2-10, *passim*; FIORIN, José Luiz. **Figuras de Retórica**. São Paulo: Contexto, 2016, p. 18. FIORIN apresenta alguns exemplos de assuntos tratados pela Pragmática, tais como: os atos de fala, máximas da conversação, conteúdos

“objeto da Pragmática é a produção e a interpretação completa dos enunciados, em situações reais de uso”.²⁶⁶

Ao focar a pragmática, tem-se claramente o aspecto intersubjetivo da comunicação, levando-se em consideração o falante diante do outro, além do fato de se falar com a intenção de produzir determinados efeitos.²⁶⁷ Contudo, como já mencionamos, há o risco da colonização da pragmática pela semântica, e vice-versa. Para evitar isso, CARLOS VOGT considera necessário um sentido restrito para a pragmática, como “o estudo da atividade interindividual realizada no diálogo, e este, por sua vez, como uma unidade fundamental da significação nas línguas naturais”, respondendo tal enfoque a questões como: a adequação do enunciado à situação, os atos de linguagem por ele permitidos, os tipos de reação exigidos do destinatário *etc.*²⁶⁸

Faz-se necessário ressaltar que a pragmática, ao se preocupar com a intenção do falante, não alude a um aspecto psicológico, mas trabalha com a “suposição de que quem fala tem certas intenções de comunicação” e “[c]ompreender uma enunciação é, neste sentido, apreender estas intenções”, o que obviamente leva a uma multiplicidade de interpretações, o que é normal e esperado.²⁶⁹

CRISTIANO CARVALHO recorda, contudo, que a pragmática da comunicação, “foi tardiamente explorada, ao contrário dos dois outros ramos”, posto que a classificação de MORRIS e de CARNAP meramente a distinguiu das demais dimensões semióticas, deixando-a em segundo plano.²⁷⁰

Aliás, são os trabalhos de JOHN L. AUSTIN e de PAUL GRICE que podem ser considerados o ponto de partida da Pragmática: o primeiro, como mencionamos ao tratar da

implícitos dos atos de fala, a dêixis, uso de conectores, a argumentação, a orientação e a escala argumentativas, a polifonia, sentido literal e figurado, a preocupação com a enunciação *etc.*; CARLOS VOGT ressalta a relevância das pressuposições, das formas implícitas como alusões e subentendidos em geral e, em especial à ideologia interna da própria linguagem. Cf. FIORIN, José Luiz. **A linguagem em uso**, *op. cit.*, p. 185; FIORIN, José Luiz. **Pragmática**, *op. cit.*, p. 161; VOGT, Carlos. **Linguagem...**, *op. cit.*, p. 136 e 139; FIORIN, José Luiz. **A linguagem em uso**, *op. cit.*, p. 181-185.

²⁶⁶ FIORIN, José Luiz. **A linguagem em uso**, *op. cit.*, p. 185.

²⁶⁷ VOGT, Carlos. **Linguagem...**, *op. cit.*, p. 133.

²⁶⁸ *Ibidem*, p. 135-136.

²⁶⁹ *Ibidem*, p. 137.

²⁷⁰ “Por uma série de razões, a pragmática da comunicação humana confunde-se em método e em conceitos e categorias com outras ciências, tais como a Teoria da Informação e a Cibernética, não consideradas ramos semióticos. Talvez pela abordagem tardia, a pragmática utilizou-se de conceitos já elaborados pelas demais teorias da comunicação e controle. Segundo Tércio Sampaio Ferraz Jr., falta à pragmática “um delineamento definitivo ou, pelo menos, mais definido, não só pelo tocante aos seus instrumentos metodológicos, como também ao seu objeto” [...]. Todavia, a partir de obras seminais, a Pragmática começou a se afirmar como disciplina tão importante como a Sintaxe lógica e a Semântica. Dentre essas obras destaca-se a do filósofo inglês John L. Austin, intitulada *How to do thing with words* [...] bem como o trabalho desenvolvido pelo já referido John Searle, autor de *Speech acts* [...]”. Cf. CARVALHO, Cristiano. **Teoria da Decisão Tributária**. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 53.

função performativa da linguagem, ao ensinar que a linguagem tem uma função de agir, pois, “[a]o falar, o homem realiza atos”; o segundo, ao demonstrar que “a linguagem natural comunica muito mais do que aquilo que se significa num enunciado, pois, quando se fala, comunicam-se também conteúdos implícitos”, as chamadas **implicaturas**.²⁷¹

Entretanto, o precursor da obra de AUSTIN foi o segundo WITTGENSTEIN, o do *linguistic turn*, que deu origem à chamada filosofia da linguagem ordinária: o filósofo muda de postura em relação à que defendeu no *Tractatus Logico-Philosophicus*, em que expressou uma visão tipicamente ligada ao platonismo lógico, passando a defender que “a solução dos problemas linguísticos surge da compreensão de como se utiliza de fato a linguagem”, num enfoque claramente pragmático-funcional, como sentencia WARAT.²⁷²

Relevantíssimas são as contribuições da filosofia analítica inglesa para a compreensão dessa dimensão semiótica. CARLOS VOGT ressalta que a filosofia analítica inglesa demonstrou, com os atos performativos, ao lado dos dêiticos e de outros casos, que “há atos de linguagem tão pertinentemente linguísticos quanto o ato de informar, de fazer saber”, que era considerada elemento de sua natureza; com isso, percebe-se que a língua é mais do que meramente comunicar, não podendo a linguística continuar “apenas no nível do enunciado, como parece ter sido a sua prática em todo o estruturalismo e mesmo na teoria da gramática transformacional”.²⁷³

Partindo da já mencionada identificação da função performativa da linguagem, JOHN L. AUSTIN apresenta uma **teoria dos atos de linguagem**, que leva em consideração o aspecto dialógico, com três níveis distintos: o **locucionário**, o **ilocucionário** e o **perlocucionário**, muito bem aprofundados por JOHN R. SEARLE.²⁷⁴ O primeiro é bastante ligado ao aspecto sintático-semântico: trata-se do próprio ato de dizer algo e o sentido do produto deste ato, o seu significado.²⁷⁵ Os demais, decorrem de uma visão semântico-pragmática. Na dimensão ilocucionária, a preocupação se dá com a função linguística utilizada, a “realização de um ato

²⁷¹ FIORIN, José Luiz. **A linguagem em uso**, *op. cit.*, p. 166; AUSTIN, John Langshaw. **Quando dizer...**, *op. cit.*, *passim*; VOLLI, Ugo. **Manual...**, *op. cit.*, p. 226-227; CHIERCHIA, Gennaro. **Semântica**, *op. cit.*, p. 248-261.

²⁷² WARAT, Luis Alberto. **O Direito...**, *op. cit.*, p. 63-64 e p. 65; WITTGENSTEIN, Ludwig. **Tractatus...**, *op. cit.*, WITTGENSTEIN, Ludwig. **Investigações...**, *op. cit.*, *passim*. WARAT identifica duas grandes correntes nessa linha de pensamento, ainda que não tenham formado uma escola organizada: a de WITTGENSTEIN, seguido por MALCOM e WAISMANN, e a da Escola de Oxford, da qual fizeram parte RYLE, AUSTIN, STRAWSON, HART e HARE. Cf. WARAT, Luis Alberto. **O Direito...**, *op. cit.*, p. 63.

²⁷³ VOGT, Carlos. **Linguagem...**, *op. cit.*, p. 20-21.

²⁷⁴ AUSTIN, John Langshaw. **Quando dizer...**, *op. cit.*, p. 85-94; SEARLE, John R. **Expressão e Significado...**, *op. cit.*, p. 1-94 e p. 251-277. Veja-se também: VOLLI, Ugo. **Manual...**, *op. cit.*, p. 224; VOGT, Carlos. **Linguagem...**, *op. cit.*, p. 21-22; CARVALHO, Cristiano. **Ficções Jurídicas no Direito Tributário**. São Paulo: Noeses, 2008, p. 30-65; CHIERCHIA, Gennaro. **Semântica**, *op. cit.*, p. 234. Note-se que há aproximações entre os níveis locucionário e ilocucionário e o que TÉRCIO SAMPAIO FERRAZ JÚNIOR chama de “aspecto relato” e “aspecto cometimento” dos atos de fala. A respeito, veja-se: FERRAZ JUNIOR, Tercio Sampaio. **Teoria da Norma...**, *op. cit.*, p. 47-53.

²⁷⁵ AUSTIN, John Langshaw. **Quando dizer...**, *op. cit.*, p. 85-89.

‘ao’ dizer algo”, a sua força de cunho convencional; na perlocucionária, o foco são os efeitos reais produzidos pelo ato de fala, intencionais ou não, como o convencimento, por exemplo.²⁷⁶ É uma interessante classificação, que abarca, em grande medida, aspectos de ordem pragmática, como veremos.

A consideração da linguagem em seu aspecto pragmático também é típica das ideias de BAKHTIN, contrário tanto a sistemas abstratos quanto à fala isolada: a realidade da linguagem, para ele, está, conforme as palavras de VOGT, no “fato social da interação verbal que se realiza em um ou mais enunciados”, a interação verbal, o diálogo; o enunciado sempre é apenas um momento num processo contínuo de comunicação: eis o **dialogismo bakhtiniano**.²⁷⁷ Em suma, para ele, a língua tem por propriedade ser dialógica, não só no face a face, mas em todas as dimensões linguísticas: “o enunciador, para constituir um discurso, leva em conta o discurso de outrem, que está presente no seu”.²⁷⁸ BAKHTIN considera os enunciados como acontecimentos únicos, réplicas de um diálogo – que pode ser contratual ou polêmico, com divergência ou convergência, com aceitação ou recusa, de entendimento ou não – com outros discursos, tendo sua extensão delimitada pela alternância entre os falantes: ele se encerra quando permite a resposta do outro, característica também chamada de **heterogeneidade**.²⁷⁹ Como todo enunciado compõe-se a partir de outro, há sempre nele, ao menos, duas vozes – a chamada **polifonia** –, ainda que implícitas, mas que podem ser incorporadas expressamente de forma objetiva – como a citação expressa e separada do discurso citante – ou bivocal – como a paródia, a estilização, a polêmica clara ou velada, pelo discurso indireto livre.²⁸⁰ Em suma: o texto é um tecido de múltiplas vozes que se cruzam, se

²⁷⁶ AUSTIN, John Langshaw. **Quando dizer...**, *op. cit.*, p. 89-102.

²⁷⁷ BAKHTIN, Mikhail. **Marxismo...**, *op. cit.*, p. 69-109, p. 113 e p. 127; VOGT, Carlos. **Linguagem...**, *op. cit.*, p. 85. Veja-se também: BARROS, Diana Luz Pessoa de. Contribuições de Bakhtin às Teorias do Discurso. In: BRAIT, Beth (org.). **Bakhtin: dialogismo e construção do sentido**. 2. ed. Campinas: Unicamp, 2005, p. 25-35. Com isso, sempre se tem duas faces: a palavra é determinada por quem a emite e por seu receptor, um território compartilhado, uma ponte. Existem, para BAKHTIN, tantas significações de uma palavra quanto sejam os contextos de uso, sendo todo o resto uma reificação, que crê existir algo fixo e inerte que somente ocasionalmente ganharia novas conotações. Cf. VOGT, Carlos. **Linguagem...**, *op. cit.*, p. 86-87.

²⁷⁸ BAKHTIN, Mikhail. **Marxismo...**, *op. cit.*, p. 132, 145-146; FIORIN, José Luiz. **Introdução ao pensamento de Bakhtin**. 2. ed. São Paulo: Contexto, 2016, p. 21; FIORIN, José Luiz. O Romance e a Simulação do funcionamento real do discurso. In: BRAIT, Beth (org.). **Bakhtin: dialogismo e construção do sentido**. 2. ed. Campinas: Unicamp, 2005, p. 219; BARROS, Diana Luz Pessoa de. **Contribuições...**, *op. cit.*, p. 27-28. Ressaltamos que se tornou comum a utilização da expressão intertextualidade em substituição a dialogismo. Cf. FIORIN, José Luiz. **Introdução...**, *op. cit.*, p. 57.

²⁷⁹ BAKHTIN, Mikhail. **Marxismo...**, *op. cit.*, p. 132, 145-146; FIORIN, José Luiz. **Introdução...**, *op. cit.*, p. 23-24 e p. 28.

²⁸⁰ BARROS, Diana Luz Pessoa de. **Contribuições...**, *op. cit.*, p. 34; FIORIN, José Luiz. **Introdução...**, *op. cit.*, p. 27 e p. 37; FIORIN, José Luiz. **As astúcias...**, *op. cit.*, p. 53; CUNHA, Dóris de Arruda C. da. Bakhtin e a Linguística atual: interlocuções. In: BRAIT, Beth (org.). **Bakhtin: dialogismo e construção do sentido**. 2. ed. Campinas: Unicamp, 2005, p. 293; BAKHTIN, Mikhail. **Marxismo...**, *op. cit.*, p. 149-153.

preenchem, se contestam, polemizam no interior do texto.²⁸¹

No âmbito da pragmática, também há fenômenos e constructos teóricos interessantes, além da **pressuposição** e **subentendidos**, já mencionados, como, por exemplo, a **debreagem** e a **embreagem**²⁸², o **topic** (ou **tema**) e a “**enciclopédia**”.²⁸³ Existe, também, todo um rol de **argumentos utilizados para a persuasão**, além da classificação das **figuras de retórica**, bastante comum e que se liga à uma visão empobrecida da própria retórica, como se verá adiante.²⁸⁴ De qualquer forma, tais figuras bem se encaixam nessa dimensão linguística, ainda que alguns também sejam fenômenos sintáticos ou semânticos e já tenham sido mencionados. Entre os numerosos exemplos, ressaltamos a **metáfora** – uma concentração semântica, em que se inclui a **catacrese**, que deixa de ser figura de linguagem ao ser lexicalizada – e a **metonímia** – uma difusão semântica, em que se incluem a **sinédoque** e, dentro dela, a **antonomásia** –, que são essenciais para a construção do discurso.²⁸⁵ Há, também o fenômeno da **hipercorreção**, em que, na tentativa de se falar conforme a norma culta, o usuário comete um erro.²⁸⁶

Essa mudança de enfoque do enunciado – seja com olhos únicos para o emissor ou

²⁸¹ BARROS, Diana Luz Pessoa de. **Contribuições...**, *op. cit.*, p. 33.

²⁸² A *debreagem* (*débrayage*) – em que se separa o discurso da enunciação – ou a *embreagem* (*embrayage*) – mediante a qual se retorna à enunciação, por um simulacro que se alcança pelas marcas da enunciação-enunciada. Cf. VOLLI, Ugo. **Manual...**, *op. cit.*, p. 138; FIORIN, José Luiz. **As astúcias...**, *op. cit.*, p. 36-37.

²⁸³ A leitura de qualquer texto depende da isotopia – de característica semântica, definida pelo emissor –, mas há uma parte arbitrária que depende do destinatário, o *topic* (ou *tema*), fruto da percepção pragmática do leitor, que cria hipótese de sentido pelo recorte (*decoupage*) do texto; da mesma forma, depende da “enciclopédia”, seu conhecimento do mundo e crenças compartilhadas, que dá o fundo de sentido para cada enunciado. Cf. VOLLI, Ugo. **Manual...**, *op. cit.*, p. 82-86.

²⁸⁴ Tais como argumentos quase lógicos, fundados no princípio da identidade (tautologia, comparação, transitividade, *argumento a pari*, regra do precedente, *argumento a contrario etc.*), fundados no princípio da não contradição (autofagia, *reductio ad absurdum*, probabilístico *etc.*), fundados no princípio do terceiro excluído, como o dilema; argumentos fundados na estrutura da realidade (causalidade, causas necessárias e suficientes, *argumentum ad hominem, tu quoque*, de autoridade, *argumentum a fortiori*); fundados da estrutura do real (indutivos, *argumentum a simili*); argumento do espantalho; *argumentum ad populum, ad misericordiam; ad baculum etc.* Cf. FIORIN, José Luiz. **Argumentação**, *op. cit.*, p. 115-230; FIORIN, José Luiz. **Figuras...**, *op. cit.*, p. 10.

²⁸⁵ JOSÉ LUIZ FIORIN, em obra específica sobre o tema das figuras de retórica, analisa os seguintes casos, além da metáfora e da metonímia: a personificação ou prosopopeia; a apóstrofe; o oxímoro; a sinestesia; a hipálage; a ironia; a lítotes; a hipérbole; o eufemismo; a perífrase e adinaton; a preterição ou paralipse; a reticência ou aposiopese; a silepse; a enálage; a metalepse; a hendiade; figuras de repetição como aliteração, assonância, parequema, homeoteleuto e homeoptoto; figuras de repetição de palavras como a epizeuxe, diácope, epanalepse, anáfora, mesodiplose, epífora ou epístrofe, epanadiplose, anadiplose, plocé, epímone, polissíndeto, símplocé, antimetábole, quiasmo, epânodo; figuras de repetição de orações ou versos, como palilofia, ritornelo, epanástrofe; figuras de repetição semântica, como antanáclase ou diáfora, paronomásia, poliptoto, paradiástole, paráfrase, pleonismo; figuras de repetição estrutural, como paralelismo ou isócolo; figuras de acumulação, como conglobação, metábole ou sinonímia, gradação, concatenação, sorites, antítese, hipotipose; figuras de diminuição como assíndeto, eclipse, zeugma, anacoluto; figuras de transposição como anástrofe, hipérbato, sínquise, histerologia, parêntese, suspensão; figuras de troca como retificação, retroação; exclamação, interrogação; metaplasmos e metágrafos. Cf. FIORIN, José Luiz. **Figuras...**, *op. cit.*, *passim*.

²⁸⁶ VIARO, Mário Eduardo. **Etimologia**. São Paulo: Contexto, 2011, p. 111.

para o receptor da mensagem – para o dialógico e todos os elementos que se encontram presentes nos atos de fala traz novas intuições para o estudo da linguagem. Por que não o faria com o Direito? É o que veremos a seguir.

1.3.2 PRAGMÁTICA E DIREITO: PANORAMAS

1.3.2.1 Olhares e fronteiras

Ao enveredarmos numa análise pragmática sobre a linguagem jurídica, adentramos em campo pouco explorado. Faremos tal caminho cientes dos perigos e não poderemos alegar falta de aviso, uma vez que TERCIO SAMPAIO FERRAZ JUNIOR já alertara que tal empreitada “[...] supõe certa audácia e grande risco”.²⁸⁷

Recorda ainda FERRAZ JUNIOR que não há unanimidade quanto ao seu alcance no mundo jurídico.²⁸⁸ As **fronteiras**, aqui, se abrem, talvez demasiadamente para alguns.²⁸⁹ Afinal, quando questionamos como os usuários efetivamente utilizam os signos-normas, podemos resvalar em análises de cunho sociológico, psicológico, político, econômico, ideológico *etc.* A delimitação de uma análise estritamente jurídica passa a ser tênue, abrindo possibilidade para uma multi ou uma interdisciplinaridade com outros ramos do conhecimento. Desse modo, é perceptível que na análise pragmático-retórica abre-se um amplo leque de opções metodológicas, algumas das quais poderiam ultrapassar os limites da Ciência do Direito ou se confundiriam, total ou parcialmente, com outras ciências que possuem o mesmo objeto de estudo. Ressaltando a dificuldade em sua delimitação no campo jurídico, ALF ROSS afirma:

Seria impraticável enumerar ou classificar as possíveis valorações na interpretação pragmática. A interpretação pragmática pode considerar não só os efeitos sociais previsíveis, como também a acuidade técnica da interpretação e sua concordância com o sistema jurídico e as idéias culturais que servem de base a esse sistema. [...].
Em resumo, a interpretação pragmática é a integração de uma multiplicidade de valorações; e o propósito da lei indica somente uma consideração única dentro dessa multiplicidade.²⁹⁰

²⁸⁷ FERRAZ JUNIOR, Tercio Sampaio. **Teoria...**, *op. cit.*, p. 1. O referido autor, que com talento utiliza semelhante instrumental na análise jurídica, afirma que poucos o fizeram; ele o fez, por exemplo, na obra “Teoria da Norma Jurídica”, com enfoque em tal dimensão semiótica, buscando fornecer subsídios para, quiçá, a elaboração de uma futura Semiótica completa do Direito. Cf. *Ibidem*, p. 10-12.

²⁸⁸ *Ibidem*, p. 1.

²⁸⁹ Por exemplo, para JOSÉ ROBERTO VIEIRA, aqui “[...] reside o mais amplo risco de ultrapassarmos as fronteiras da linguagem normativa [...]”. Cf. VIEIRA, José Roberto. **A regra-matriz de incidência do IPI: texto e contexto**. Curitiba: Juruá, 1993, p. 52-53.

²⁹⁰ ROSS, Alf. **Direito e Justiça**, *op. cit.*, p. 176-177. É de se perquirir se o enevoamento ou abolição

Fato é que existem diferentes enfoques semântico-pragmáticos do jurídico, que poderiam ser justapostos a uma análise sintático-semântica, com profícuos resultados.

Ao se focar a pragmática como o aspecto dinâmico do direito, criado mediante atos de fala especiais, pode-se, como fez GREGÓRIO ROBLES, enxergá-la como uma **teoria da decisão judicial**.²⁹¹ E aí, como se pretende que seja a decisão justificada ou racional, dever-se-ia estudar a decisão jurídica como **decisão racional**.²⁹² Nesse contexto, recupera-se o tratamento do tema da justiça, inclusive, segundo o autor, de forma extra institucional, o ideal de justiça.²⁹³ E aqui se vê a relevância da **teoria da argumentação jurídica**, “cujo objeto é a averiguação dos critérios e modelos metodológicos para interpretar e aplicar o direito nos processos de decisão”, o que se faz essencial pela reabilitação da **filosofia prática**.²⁹⁴ Vê-se, em ROBLES, uma preocupação com a dinâmica da produção da ordem jurídica, sendo que “[...] a decisão geradora de texto jurídico limita o sentido deste”, merecendo a pragmática prioridade, a seu ver.²⁹⁵

Na pragmática localizamos a **análise funcionalista** do Direito que BOBBIO passou a preconizar, em complementação a uma análise meramente estrutural: “para que o direito serve?”, ao lado de “como o direito é feito?”, onde ele localiza a relevância da função promocional do direito contemporâneo.²⁹⁶

ALF ROSS recorda que, ainda que seja imperceptível em alguns casos, a interpretação jurídica sempre está condicionada pela razoabilidade prática, como expressão de considerações pragmáticas sob a forma do senso comum. Algumas interpretações, por tal razão, parecem tão óbvias, “que temos que fazer um esforço para perceber que seria possível

de fronteiras é algo inevitável ou, até mesmo, desejável, numa contínua complexificação do objeto de estudo que levaria a um conhecimento mais completo – como defende ANDRÉ FOLLONI (FOLLONI, André. **Ciência do Direito...**, *op. cit.*, p. 333-343, exemplificativamente). Quiçá, ainda que legítimo um pensamento holístico “forte”, continua sendo essencial o estabelecimento de determinados recortes epistemológicos que, apesar de simplificarem a análise e darem ao objeto de estudo uma certa artificialidade, permitem a implementação de importantes ferramentas de compreensão ou o acesso do limitado aparelho cognitivo humano ao entendimento do mundo jurídico. Este é um debate que recém se inicia na Ciência jurídica nacional, e que talvez se demonstre, futuramente, como um pseudoproblema.

²⁹¹ ROBLES, Gregório. **O Direito...**, *op. cit.*, p. 56 e p. 60. A teoria da decisão pode ser mais ampla que a “judicial”, uma vez que a aplicação normativa se dá em diversos cenários e por diversas autoridades. Interessante recordar, também, que há todo um campo do conhecimento ligado à Psicologia, a Heurística, “que analisa os processos heurísticos [de análise estimativa] e os vieses cognitivos relacionados às tomadas de decisão”. Cf. CARVALHO, Cristiano. **Teoria da Decisão...**, *op. cit.*, p. 74.

²⁹² ROBLES, Gregório. **O Direito...**, *op. cit.*, p. 61.

²⁹³ *Ibidem*, p. 62.

²⁹⁴ *Ibidem*, p. 62-63.

²⁹⁵ *Ibidem*, p. 18.

²⁹⁶ BOBBIO, Norberto. **Da estrutura...**, *op. cit.*, p. 53 e p. 73. Anotamos que a distinção entre análise estrutural e funcional é também utilizada na Linguística. Cf. VOGT, Carlos. **Linguagem...**, *op. cit.*, p. 91 *et seq.*

tomar a regra num sentido distinto desse sentido óbvio”.²⁹⁷ Contudo, referido autor aponta para a existência de fatores pragmáticos superiores, as “deliberações a respeito das consequências que uma certa interpretação acarretará, estimadas e mutuamente ponderadas à luz de valores fundamentais”, que seriam argumentos baseados em considerações práticas.²⁹⁸ Eis a consideração da pragmática como um **consequencialismo**, expressamente reconhecido por ROSS como *de lege ferenda* e *de sententia ferenda*.²⁹⁹ Isso ocorre porque o propósito de uma atividade: a) não proporciona a única orientação, pela não exclusão de outras; b) não é possível, frequentemente, o estabelecimento unívoco do propósito de uma lei, o que se torna uma construção arbitrária; e c) é frequente ser impossível atribuir algum propósito a uma lei.³⁰⁰

Ganha destaque nas várias possibilidades de análise pragmática do discurso jurídico a **argumentação jurídica**, em que a **retórica** tem lugar proeminente, afinal, como afirma PAULO DE BARROS CARVALHO, ela, “como aspecto pragmático da linguagem, é indissociável de toda comunicação [...]”.³⁰¹ TÉRCIO SAMPAIO FERRAZ JUNIOR recorda que desde a antiguidade a *argumentatio* era conhecida como uma das partes da arte retórica, sendo a mais importante delas.³⁰² Afinal, a decisão “é ato de comunicação” e na “decisão jurídica temos um discurso racional”, pois nele se exige fundamentação, deve ser não só provado, “mas com-provado”, situação em que “são obedecidas regras sobre a obtenção do consenso que aliás nem precisa ocorrer”.³⁰³ Segundo FERRAZ JUNIOR, a “regra suprema do discurso decisório jurídico é a do dever de prova” e, para que ele seja racional, mister é a possibilidade de questionamento: ainda que haja um momento final, durante todo o processo ela é argumentada.³⁰⁴

Para referido autor, na discussão judicial apresentam-se, como técnicas de pensamento, uma **tópica material** – referentes à argumentação dos participantes tendo em vista os seus interesses subjetivos, que aparece de modo pessoal (partes) ou impessoal (profissionais como advogados, juízes); e uma **tópica formal**, “que constitui um conjunto de regras capazes de conduzir a argumentação tendo em vista o processo objetivamente considerado”, com *topoi* de argumentação sobre ônus da prova, recursos, forma das manifestações e decisões, exigência de pertinência, clareza, consequencialidade *etc.*³⁰⁵

Nesse campo, tem-se também os ensinamentos de JOÃO MAURÍCIO ADEODATO, que predica a retórica como método para a dogmática jurídica, no seio do que denomina retórica

²⁹⁷ ROSS, Alf. **Direito e Justiça**, *op. cit.*, p. 175.

²⁹⁸ *Ibidem*, p. 176.

²⁹⁹ *Ibidem*, *loc. cit.*

³⁰⁰ *Ibidem*, p. 176-177.

³⁰¹ CARVALHO, Paulo de Barros. **Derivação...**, *op. cit.*, L. I, p. 18.

³⁰² FERRAZ JUNIOR, Tercio Sampaio. **Introdução ao estudo...**, *op. cit.*, p. 322.

³⁰³ *Ibidem*, *loc. cit.*

³⁰⁴ *Ibidem*, *loc. cit.*

³⁰⁵ *Ibidem*, p. 329-330.

analítica, adotando também uma tese forte de ontologia linguística da realidade por meio da retórica material.³⁰⁶

É interessante perceber que mesmo na Teoria Pura do Direito, que fixamos possuir característica claramente sintático-semântica, há uma clara abertura pragmática que se faz essencial para a coerência da visão kelseniana: o **mínimo de eficácia** é condição, em referida teoria, para a validade do Direito. Com efeito, para KELSEN, se a validade de uma norma depende da derivação normativa hierarquizada, não se confundindo com a sua eficácia, existe “uma relação essencial entre estas duas coisas – que uma ordem coercitiva que se apresenta como Direito só será considerada válida quando for globalmente eficaz”.³⁰⁷ Em rigor, a norma fundamental que apontamos como o pressuposto transcendental de caráter gnosiológico, é a tradução sintático-semântica de um ato revolucionário que instaura uma nova ordem jurídica – que gerará o mínimo de eficácia que levará à validade da norma ordem, algo estritamente semântico-pragmático.³⁰⁸ É curioso que KELSEN não tenha criado uma saída sintático-semântica para sua teoria, mantendo o fechamento pragmático no mínimo de eficácia.³⁰⁹

Já HART, no seio da filosofia analítica e preocupado com a linguagem ordinária, demonstra a relevância da pragmática no âmbito da **observação interna** do Direito, isto é, de seus usuários, inclusive localizando nesse âmbito o critério de validade normativo, a **regra de reconhecimento última**, dependente da forma de atuação dos órgãos aplicadores de norma e da população em geral.³¹⁰ Vê-se, aqui, toda uma possibilidade de aproximação filosófica em

³⁰⁶ ADEODATO, João Maurício. **Uma Teoria Retórica...**, *op. cit.*, *passim*.

³⁰⁷ KELSEN, Hans. **Teoria Pura...**, *op. cit.*, p. 52-53, p. 234-235. Interessante notar a possibilidade de conflitos entre diferentes ordens jurídicas num mesmo território, ou a existência de uma ordem jurídica mesmo sem reconhecimento de outras ordens jurídicas. Cf. *Ibidem*, p. 52-53 e p. 55.

³⁰⁸ *Ibidem*, p. 223, p. 232-235.

³⁰⁹ Vê-se outros resíduos pragmáticos-funcionais na obra kelseniana, apontados por BOBBIO, como o de considerar o direito uma técnica de organização social, um ordenamento coativo, até mesmo um instrumento para a paz ou de segurança coletiva. Cf. BOBBIO, Norberto. **Da estrutura...**, *op. cit.*, p. 56-59. Sobre as relações entre validade e eficácia na Teoria Pura do Direito, veja-se: LOSANO, Mario G. **Teoría Pura del Derecho: evolución y puntos cruciales**. Trad. Jorge Guerrero R. Bogotá: Temis, 1992, p. 135-154. Como afirma, por exemplo, KARL LARENZ, deve-se admitir uma norma fundamental quando se trata de um ordenamento coercivo que no seu conjunto é eficaz: a postulação da norma fundamental encontra sua verdadeira justificação no fato de funcionar, ou seja, o dever-ser resulta de um ser. Cf. LARENZ, Karl. **Metodologia...**, *op. cit.*, p. 99.

³¹⁰ HART, Herbert L. A. **El Concepto...**, *op. cit.*, p. 110-112, p. 117-121 e p. 132-134, *passim*. Afirma HART, a respeito disso: “[...] Porque enquanto que uma regra subordinada de um sistema pode ser válida e, nesse sentido, “existir” ainda quando seja geralmente desobedecida, a regra de reconhecimento só existe como uma prática complexa, mas normalmente concordante, dos tribunais, funcionários e particulares, ao identificar o direito por referência a certos critérios. Sua existência é uma questão de fato”. Cf. *Ibidem*, p. 167. No original: “[...] Porque mientras que una regla subordinada de un sistema puede ser válida y, em ese sentido, ‘existir’ aún cuando sea generalmente desobedecida, la regla de reconocimiento sólo existe como una práctica compleja, pero normalmente concordante, de los tribunales, funcionarios y particulares, al identificar el derecho por referencia a ciertos criterios. Su existencia es una cuestión de hecho”. É importante recordar a diferenciação por ele realizada entre os aspectos interno e externo como diferentes meios de observar o Direito. Ao se estudar as regras como um mero observador, têm-se o aspecto externo, enquanto numa análise delas com a visão de um sujeito que as utiliza como padrão para guiar sua

relação aos conceitos kelsenianos da norma fundamental e do mínimo de eficácia.

Deve-se recordar que muitos outros possíveis recortes de uso da pragmática e da retórica no campo jurídico seriam possíveis.³¹¹ Interessa-nos, agora, aprofundar, nesse âmbito

conduta, tem-se o aspecto interno. É possível, ainda, dentro do aspecto externo, descrever como os membros de um dado grupo veem as regras em seu aspecto interno, ou apenas descrever a regularidade das condutas dos sujeitos. Cf. HART, Herbert L. A. **El Concepto...**, *op. cit.*, p. 110-113. Kelsen parece não discordar dessa distinção. Cf. Kelsen, Hans. **Teoria Pura...**, *op. cit.*, p. 81.

³¹¹ Pode-se elencar, também como exemplos:

- a) **a Análise Econômica do Direito - AED (Law and Economics americano)**: que possui diversos instrumentais relevantíssimos para a análise jurídica, como a teoria da escolha racional, teoria dos jogos, a Heurística – proveniente da Psicologia – etc. Pode-se, ainda, em tal vertente, promover-se uma análise positiva (descritiva) ou normativa do Direito, nesse último caso, dizendo como ele deve ser elaborado – classicamente o que chamaríamos de uma análise de *lege ferenda*. Sobre essa metodologia, veja-se, exemplificativamente: CARVALHO, Cristiano. **Teoria da Decisão...**, *op. cit.*, *passim*; CALIENDO, Paulo. **Direito Tributário e análise econômica do Direito: uma visão crítica**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2009, *passim*; RIBEIRO, Marcia Carla Pereira; DOMINGUES, Victor Hugo; KLEIN, Vinicius. **Análise Econômica do Direito: justiça e desenvolvimento**. Curitiba: CRV, 2016);
- b) **as correntes críticas**: eis um estudo pragmático-jurídico voltado para os campos da ideologia, política e sociologia do Direito, igualmente vastos e relevantes, com que concordaria UMBERTO ECO (ECO, Umberto. **Tratado...**, *op. cit.*, p. 234) que considera que as categorias retóricas podem ser inseridas na teoria semiótica, e a discussão da natureza das “ideologias” é controlada por uma retórica semioticamente orientada. Isso já foi percebido por alguns autores, e daí podemos indicar uma linha de pragmática crítica, aberta explicitamente a desnudar a questão ideológica na linguagem jurídica. Veja-se, tratando dessa linha, como exemplos: STRECK, Lenio Luiz. **Hermenêutica...**, *op. cit.*, p. 163; WARAT, Luis Alberto. **O Direito...**, *op. cit.*, p. 47; NEVES, Marcelo. **Teoria...**, *op. cit.*, p. 22, p. 135 e p. 142; ESTEVES, João Luiz Martins. **O Comando político-jurídico da Constituição: ideologia e vinculação hermenêutica**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2016, p. 63-64 e p. 277-278);
- c) **o realismo jurídico: escola em que o caráter pragmático ganhou ares extremos**, seja em sua linha americana ou na escandinava. O realismo jurídico americano, que tem por expoente HOLMES, juiz da Suprema Corte Americana, está mais ligado à própria filosofia pragmatista de PEIRCE – com o qual o referido autor conviveu pessoalmente – tendo levado tais ideias ao limite, sendo considerado um dos precursores do *Law and Economics* e, de forma paradoxal, como referência ao *critical legal studies*. Contrário ao formalismo, considerava que o que importa, longe de qualquer consideração teórico-filosófica, é saber como os juízes decidirão, considerando que os juízes decidem, mais ou menos, com preferências e preconceitos pessoais. Daí a visão da escola de que uma sentença é uma racionalização de uma decisão adotada previamente. No realismo escandinavo, que simplificamos na pessoa de ALF ROSS, na visão de AARNIO, “um autêntico empirista lógico”, considera-se que a função da dogmática é predizer o comportamento futuro das autoridades, como elas decidirão. Veja-se a respeito: GODOY, Arnaldo Sampaio de Moraes. O realismo jurídico em Oliver Wendell Holmes Jr. **Revista de Informação Legislativa**, Brasília, ano 43, n. 171, jul./set. 2006, p. 91-97; POSNER, Richard A. **Para além...**, *op. cit.*, p. 411-417; RODRÍGUEZ, Jorge L. **Lógica de...**, *op. cit.*, p. 251. Concordamos com esse autor quanto ao equívoco da visão do realismo jurídico, ao confundir o plano psicológico com o lógico: o fato de que a decisão judicial tenha quaisquer móveis psicológicos não impede a sua reconstrução racional silogística, que não implica mecanicidade lógica da decisão. Cf. RODRÍGUEZ, Jorge L. **Lógica de...**, *op. cit.*, p. 251-252; AARNIO, Aulis. **Le rationnel comme raisonnable: la justification en droit**. Trad. Geneviève Warland. Paris: LGDJ, 1992, p. 209-210. No original: “*Comme nous l’avons noté auparavant, Alf Ross est, à cet égard, un authentique empiriste logique*);
- d) **a linha hermenêutica interpretativa**: baseada no pensamento de GADAMER, com base nas ontologias de HEGEL e HEIDEGGER e que, dentre outros pontos, recorda a relevância da tradição para a interpretação, assim entendida o conjunto de conhecimentos, lugares-comuns e todo o fundo cultural que se perfazem como o fundamento inicial do exegeta. Dentro desta linha, ANTÔNIO MENEZES CORDEIRO também inclui FREIDRICH MÜLLER, JOSEF ESSER e KARL LARENZ, que aplicam a noção de “círculo de entendimento”, numa especial relação entre o problema e a resposta, em que se faz relevante as pré-compreensões do intérprete. Veja-se: CORDEIRO, Antônio Menezes.

pragmático, o estudo das teorias retóricas e da argumentação jurídica.

1.3.2.2 Da retomada da Retórica e as Teorias da Argumentação Jurídica

Retomemos, aqui, a dicotomia filosófica entre razão e vontade. Como visto, para HUME, toda decisão é fruto da vontade, não sendo apreensível pela razão, que busca apenas conhecer. Com isso, ele afasta qualquer possibilidade de uma razão prática.³¹² KANT, por sua vez, considera existente uma razão prática, como um *a priori* da razão humana.³¹³ No âmbito jurídico, HANS KELSEN e toda uma extensa linha do Positivismo Jurídico partem da visão humiana para considerar a impossibilidade de um procedimento racional para os atos de decisão jurídica, abrindo-se a mais ampla discricionariedade para o aplicador da norma, inclusive não sendo papel da ciência jurídica apontar “a” decisão correta, mas apenas as possibilidades interpretativas dentro de uma moldura; esse papel caberia à política do Direito.

Pode-se tratar de uma visão bastante realista sobre o Direito, mas ela não costuma

Introdução à Edição Portuguesa. In: CANARIS, Claus-Wilhelm. **Pensamento sistemático e conceito de sistema na Ciência do Direito**. Trad. A. Menezes Cordeiro. 2. ed. Lisboa: Calouste Gulbenkian, 1996, p. LIII. Veja-se também: TARUFFO, Michele. **Senso comum, experiência e ciência no raciocínio do juiz**. Trad. Cândido Rangel Dinamarco. Curitiba: IBEJ, 2001, p. 13; LOPES, Ana Maria D’Ávila. A Hermenêutica Jurídica de Gadamer. **Revista de Informação Legislativa**, Brasília, ano 37, n. 145. p. 101-112, jan./mar. 2000, *passim*; CORDEIRO, Antônio Menezes. **Introdução...**, *op. cit.*, p. LV-LVII; MÜLLER, Friedrich. **O Novo Paradigma do Direito: Introdução à teoria e metódica estruturantes**. 3. ed. São Paulo: RT, 2013, *passim*; MÜLLER, Friedrich. **Metodologia do Direito Constitucional**. Trad. Peter Naumann. 4. ed. São Paulo: RT, 2011 *passim*; STRECK, Lenio Luiz. **Hermenêutica...**, *op. cit.*, p. 188-218;

e) **o institucionalismo**: que analisa as instituições, as quais HAURIU separava em instituições-pessoa e instituições-coisa, e que seriam formadas por uma ideia diretriz impregnada na sociedade, calcada numa análise de cunho sociológico. Diferentemente dele, existe uma visão mais contemporânea do institucionalismo jurídico proposta por NEIL MACCORMICK e OTA WEINBERGER, de cunho positivista e calcado na ideia de fatos institucionais de SEARLE, que, por sua vez, tem por fundamento a noção de função performativa da linguagem de AUSTIN. Estas novas teorias institucionais, que enxergam na linguagem uma forma de criação de realidade social, afirmando GREGÓRIO ROBLES que o “texto jurídico constitui (no sentido de que cria ou gera) as instituições e, portanto, o ordenamento jurídico, que é exatamente o conjunto institucional”, sendo que, ainda que muitas vezes as instituições refletem a realidade social subjacente, mas com elas não se confundem. Veja-se: ROBLES, Gregório. **O direito...**, *op. cit.*, p. 2, p. 9-11 e p. 55; MACCORMICK, Neil; WEINBERGER, Ota. **Pour une théorie institutionnelle du droit: nouvelles approches du positivisme juridique**. Trad. Odile Nerhot e Philippe Coppens. Paris: LGDJ, 1992, p. 7-32; MACCORMICK, Neil. **Retórica...**, *op. cit.*, p. 3; HAURIU, SANTI ROMANO e CARL SCHMIT, com suas diferenças, podem ser classificados ligados ao “velho” institucionalismo, em contraposição ao “novo” institucionalismo de MACCORMICK e WEINBERGER. Sobre a teoria institucional do Direito desta nova vertente, veja-se: MACCORMICK, Neil; WEINBERGER, Ota. **Pour une théorie...**, *op. cit.*, *passim*. Afirmam estes autores o seguinte: “A ‘TID’ [Teoria Institucional do Direito] é uma espécie de normativismo construída numa perspectiva institucional e não uma espécie de ‘vitalidade’ relativa ao poder e às ideias como é a teoria de Hauriou”. No original: “La ‘TID’ est une espèce de normativisme construit dans une perspective institutionnelle et non une espèce de ‘vitalisme’ relatif au pouvoir et aux idées comme l’est la théorie de Hauriou”).

³¹² HUME, David. **Tratado...** *op. cit.*, p. 509; PERELMAN, Chaïm. **Retóricas**, *op. cit.*, p. 168; MACCORMICK, Neil. **Argumentação...**, *op. cit.*, p. 2. Veja-se a subseção 1.1.2 *supra*.

³¹³ KANT, Immanuel. **A crítica da razão prática**, *op. cit.*, *passim*.

satisfazer os que se debruçaram sobre a atividade interpretativa, daí surgindo toda a discussão interna no seio do Positivismo e deste com as linhas não-positivistas, já mencionadas.³¹⁴ Surgiu com força, no século XX, ao lado das teorias formais do direito, uma revalorização da razão prática, na linha de uma filosofia do direito material, como afirma KAUFMANN, teorias que, para ele, fazem parte de uma terceira via, como já mencionado.³¹⁵

Alguns autores – como HABERMAS, ALEXY, MACCORMICK, entre outros – buscaram analisar o direito sob o seu viés discursivo – pragmático, portanto –, de forma a apontar regras aplicáveis à argumentação jurídica.³¹⁶ Vê-se, de plano, que se trata de uma análise que Kelsen incluiria dentro de sua nomodinâmica, voltada para o Direito em movimento, em seu fluxo contínuo de aplicação de normas superiores por meio da criação de normas mais concretas, uma forma de instanciamento, como diria SCHAUER.³¹⁷ Há, portanto, uma ampliação do objeto de estudo, em relação à tradicional metodologia jurídica, com o interesse dos argumentos utilizáveis para a justificação das decisões judiciais.³¹⁸

PERELMAN ensina que a justificação entra no campo do que pode ser valorizado ou desvalorizado, podendo se referir ao que é legal, moral, regular, útil, oportuno, ao que é discutido, discutível.³¹⁹ Se as decisões jurídicas devem ser justificadas – o que parece ínsito, ao menos, ao Direito Positivo no âmbito de um Estado Democrático de Direito –, a noção de razão prática a regular, em algum nível, a argumentação e a motivação decisória, parece encontrar seu lugar, uma razão “que estabelece o que é correto fazer em situações em que haja escolha”, daí a exigência de justificação.³²⁰ Afinal, a justificação que, no contexto, seja suficiente para a decisão, não se adequa à noção do raciocínio exclusivamente dedutivo, estando na seara **do provável, do razoável, do deliberado**, o que “conduz a uma

³¹⁴ Vide o item II da Introdução, *supra*. É muito interessante notar o paralelo entre as críticas ao enfoque formal de análise do Direito com os ataques à preocupação do estruturalismo linguístico com a língua, e não com a fala. Veja-se: FIORIN, José Luiz. **As astúcias...**, *op. cit.*, p. 24-25.

³¹⁵ KAUFMANN, Arthur. **Filosofia...**, *op. cit.*, p. 55 e p. 61-62. Veja-se o item II da Introdução, *supra* (nota 57).

³¹⁶ BUSTAMANTE, Thomas da Rosa de. **Argumentação contra Legem: a teoria do discurso e a justificação jurídica nos casos mais difíceis**, Rio de Janeiro: Renovar: 2005, p. 49.

³¹⁷ Kelsen, Hans. **Teoria Pura...**, *op. cit.*, p. 215 *et seq*; Schauer, Frederick. **Las Reglas...**, *op. cit.*, p. 114.

³¹⁸ BUSTAMANTE, Thomas da Rosa de. **Argumentação...**, *op. cit.*, p. 46.

³¹⁹ PERELMAN, Chaïm. **Retóricas**, *op. cit.*, p. 169.

³²⁰ MACCORMICK, Neil. **Argumentação...**, *op. cit.*, p. XIV. E, aqui, convém perceber que “toda justificação se reporta à prática, pois concerne essencialmente a uma ação ou a uma disposição para agir: justifica-se uma escolha, uma decisão, uma pretensão”, não se confundindo a justificação com a demonstração ou com a verificação. Daí que para que a noção de “justificação racional não seja um contrassenso, é indispensável alargar a nossa concepção de razão, de modo que se possa compreender como ela serve para outra coisa além de descobrir a verdade ou o erro” [sic]. PERELMAN, Chaïm. **Retóricas**, *op. cit.*, p. 168. “Essa limitação do papel de nossa razão, que descarta a priori qualquer possibilidade de razão prática, não era evidente a ponto de dispensar qualquer justificação. Aliás, Hume não se contenta em recorrer à evidência para apresentar uma concepção da razão tão revolucionária, pois se esforça para justificá-la racionalmente”. Cf. *Ibidem*, *loc. cit.*

metodologia guiada pela noção de razão prática e capaz de prover certos critérios – pragmáticos e normativos – para justificar valorações e enunciados normativos práticos”.³²¹

Eis, aqui, a reabilitação da ideia de razão prática, não como uma superação teórica da Lei de Hume e não como um *ethos* metafísico de KANT; não cremos que um juiz Hércules dworkiniano, que anteveja a integridade do Direito, seja plausível – nem mesmo que isso seja desejável, eis que os seres humanos não são semideuses, quanto mais deuses, e a ideia de uma ética universal diante das diferentes visões de mundo parece flertar com a tirania.³²² Ao reconhecermos que, no *status* de conhecimento humano atual, não parece adequado fixar de modo absoluto ontologias que indiquem, *a priori*, o sentido único, a verdade única e a forma única, estamos com HUME quanto à prevalência da vontade no ato de decisão, sendo possível, apenas, com a razão, encontrar os vários sentidos possíveis de uma formulação normativa, no sentido da moldura kelseniana³²³, moldura esta que pode, no limite, não ser observada pelo aplicador da norma.³²⁴

Mas a razão humana pode se voltar para a própria vontade e analisá-la, criticá-la. O ser humano pode decidir – usando a vontade – criar um procedimento de decisão que autolimite o uso da vontade – um procedimento racional, a razão prática: uma reflexão sobre

³²¹ BUSTAMANTE, Thomas da Rosa de. **Argumentação...**, *op. cit.*, p. 55. Fazendo-se, aqui, uma ponte em relação às formas de inferência já mencionadas, e citando PECZENIK, somente o raciocínio dedutivo é válido num sentido estrito, sendo todos os demais qualificados com uma validade *prima facie*, superáveis, ou derrotáveis, eis que calcados em probabilidades. No Direito, há muito espaço para a justificação contextualmente suficiente, sem certeza, mas num grau possível faticamente. E, aqui, se costuma diferenciar, no Direito, a **justificação interna**, calcada num raciocínio silogístico, que possui sua relevância e que é bem trabalhada pelo Positivismo, da **justificação externa**, que se refere à escolha das premissas, em que se utilizam argumentos não-dedutivos. Veja-se: *Ibidem*, p. 51-55. Veja-se também: TARUFFO, Michele. **Senso comum...**, *op. cit.*, p. 17-18.

³²² DWORKIN, Ronald. **O Império do Direito**. Trad. Jefferson Luiz Camargo. São Paulo: Martins Fontes, 1999, 287.

³²³ Esclarecemos que existem os chamados “casos fáceis”, em que se pode falar de “sentido único”, mas não no aspecto sintático-semântico: é que o consenso acerca do sentido possível da norma permite a não problematização sob o ponto de vista semântico-pragmático. Vide a subseção 1.3.3.2, *infra* (nota 428).

³²⁴ A visão de MACCORMICK expressa exatamente nosso sentir sobre o tema, que não nega a Lei de HUME, mas vê a possibilidade de apreensão racional limitada sobre os atos decisórios: “[...] acompanho o pensamento de Hume na suposição de que um fator determinante em nossa concordância com um ou outro princípio normativo esteja em nossa natureza afetiva, em nossos sentimentos, paixões, predisposições da vontade – qualquer que seja o termo adequado. O fato de que as pessoas possuem naturezas afetivas diferentes, diferenças de sentimento, paixão, predisposição, pode, portanto, ser apresentado como explicação para divergências morais fundamentais. [...]. Não obstante, não se pode negligenciar o ponto do qual tanto Reid como Kant insistiam quanto à relevância da “razão prática”. O fato de nossa adesão a princípios fundamentais nas esferas avaliatória e normativa não ser derivada pelo raciocínio a partir de conhecimento adicional de natureza científica ou factual do mundo, nem ser justificável pelo raciocínio dessa espécie, não demonstra que nossa adesão a tais princípios seja outra coisa que não uma manifestação de nossa natureza racional. Os seres humanos não são organismos acionados pela mera razão a estímulos no ambiente [...] os seres humanos agem por razões, quando chegam a agir; e nenhuma ‘explicação’ do comportamento humano que deixe de fazer referência às razões subjetivas pelas quais um ato é realizado pode ser completa ou adequada”. Cf. MACCORMICK, Neil. **Argumentação...**, *op. cit.*, p. 7-8.

“os procedimentos discursivos revela muito acerca da possibilidade de princípios racionais para a ação e sua justificação ou condenação”.³²⁵ Sua adoção também decorre da vontade; a vontade pode deixar de observá-la, no limite, afinal, “a pura racionalidade no nível autônomo-individualista não tem como garantir o consenso e a coordenação de opinião adequados ou a atividade para uma coexistência social viável” e o fato de existirem princípios utilizados para a ação não significa que as pessoas não ajam de forma impulsiva, muitas vezes.³²⁶ Mas não se pode negar a possibilidade de uma visão racional sobre a vontade, uma razão instrumental, para se chegar a determinadas finalidades – seja para ser uma pessoa mais agradável, socialmente adequada, para ser compreendida na fala ou para limitar as possibilidades hermenêuticas de uma interpretação jurídica: há uma capacidade humana racional para o autocontrole, para refrear as paixões, como afirma MACCORMICK.³²⁷ Por que não?

Aqui, a alegoria de Ulisses acorrentado parece adequada.³²⁸ O ser humano pode, pela vontade, determinar a outrem que coloque cera nos ouvidos para não escutar o canto das sereias; mas pode, também pela vontade mediada por uma razão instrumental, pedir que seja acorrentado ao mastro de um procedimento para que, mesmo as escutando, não se jogue ao mar da vontade absoluta. E se, em tese, é possível quebrar a própria autolimitação, ordenando que se liberem as correntes ou decidindo fora da moldura normativa, pode-se contar com a menor probabilidade de que isso ocorra quando não dependemos somente de nós – um tirano sem limites políticos e sociais, tal qual um Ulisses que pudesse se desamarrar sozinho –, mas de outros que podem servir de limite à vontade individual – um procedimento decisório público, com regras, recursos, a depender da conformação pragmática típica da alteridade, tal qual um Ulisses que depende de seus marinheiros para se desamarrar, e ordenou previamente que não o fizessem ainda que isso fosse solicitado; daí a relevância das instituições.³²⁹ Tudo isso é bastante claro em decisões de autolimitação que tomamos para que não sucumbamos a determinados desejos, assim como nos processos constituintes.³³⁰

É a visão de um Ulisses acorrentado que nos parece presente num Estado

³²⁵ MACCORMICK, Neil. **Argumentação...**, *op. cit.*, p. XIII.

³²⁶ *Ibidem*, p. XIII e p. 8.

³²⁷ *Ibidem*, p. XIII.

³²⁸ SPALDING, Tassilo Orpheu. **Deuses e Heróis da Antigüidade Clássica**: dicionário de antropônimos e teônimos vergilianos, São Paulo: Cultrix; Brasília: INL, 1974, p. 244; COMMELIN, Pierre. **Nova Mitologia Grega e Romana**. Trad Thomaz Lopes. Belo Horizonte: Itatiaia, 1983, p. 112; RUTH GUIMARÃES, **Dicionário da Mitologia Grega**. São Paulo: Cultrix, 1983, p. 275.

³²⁹ MACCORMICK, Neil. **Argumentação...**, *op. cit.*, p. XIII.

³³⁰ Do ponto de vista da ciência política, interessante a leitura das obras de JON ELSTER, a tratar do tema: ELSTER, Jon. **Ulisses Liberto**: Estudos sobre Racionalidade, Pré-Compromisso e Restrições. Trad. Cláudia Sant’Ana Martins. São Paulo: UNESP, 2009, *passim* e ELSTER, Jon. **Ulises y las sirenas**: estudios sobre la racionalidad e irracionalidad. Trad. Juan José Utrilla. México: Fondo de Cultura Económica, 1997, *passim*.

Democrático como o brasileiro: há limites para a realização da vontade no âmbito das decisões jurídicas, decorrentes de um procedimento fixado pelo próprio direito positivo, uma razão prática inserida no seio do próprio Direito para a fixação de sentidos por meio de jogos linguísticos também juridicizados, tudo isso a evitar – ainda que não impeça totalmente – o arbítrio da vontade de alguns. É a própria essência da ideia de “Estado de Direito” a existência de normas que “regem e restringem o exercício do poder”.³³¹ Podemos afirmar, portanto, que, pela razão procedimental positivada, o sistema jurídico brasileiro possui instrumentos que permitem decisões que tendem, dinamicamente, a uma racionalidade prática. Isso não nega a discricionariedade do decisor. MACCORMICK considera que essa característica de adoção de “alguns princípios aceitáveis de associação humana” na condução de assuntos públicos é encontrável em qualquer “sociedade bem organizada e mais ou menos democrática (ou mesmo um governo aristocrático ou um despotismo bem organizado e genuinamente benevolente)”.³³²

Interessante que tal ampliação rumo a uma razão prática não necessariamente nega o pressuposto voluntarista da decisão de Kelsen, como muito bem aponta MACCORMICK, que a aceita expressamente.³³³ A questão da justificação das decisões é de metalinguagem, ainda que, a nosso ver, possa se tratar de uma questão normativa se positivada no sistema, possibilitando a anulabilidade de decisões sem justificação racional-procedimental, como ficará mais claro adiante.

ATIENZA afirma que as teorias de argumentação jurídica que podem ser consideradas “padrão” ou standard e que surgiram a partir do final da década de 70 do século passado são os trabalhos de WRÓBLEWSKI, ALEXY, MACCORMICK, PECZENICK e AARNIO, além das contribuições, numa vertente diferenciada, de DWORKIN, SUMMERS e RAZ, rol em que podemos incluir o próprio ATIENZA.³³⁴ Mas, numa análise mais ampla, de autores que se preocuparam com o caráter discursivo do Direito, podemos citar, ainda, diversos precursores, tais como VIEHWEG, PERELMAN e TYTECA, TOULMIN, ESSER e SICHES.³³⁵

Esse movimento precursor tem por móvel a redescoberta ou a revalorização da

³³¹ MACCORMICK, Neil. **Argumentação...**, *op. cit.*, p. XII.

³³² *Ibidem*, p. XI.

³³³ MACCORMICK, Neil. **Retórica...** *op. cit.*, p. 73-74.

³³⁴ ATIENZA, Manuel. **O Direito...**, *op. cit.*, p. 20; ALEXY, Robert. **Teoria da Argumentação Jurídica**. Trad. Zilda Hutchinson Schild Silva. São Paulo: Landy, 2001, *passim*; AARNIO, Aulis. **Le rationnel...**, *op. cit.*, *passim*; ROBLES, Gregório. **O direito...**, *op. cit.*, *passim*; DWORKIN, Ronald. **O Império...**, *op. cit.*, *passim*; DWORKIN, Ronald. **Uma questão de princípio**. Trad. Luís Carlos Borges. São Paulo: Martins Fontes, 2001, *passim*.

³³⁵ MACCORMICK, Neil. **Retórica...** *op. cit.*, p. 26-27; VIEHWEG, Theodor. **Tópica e Jurisprudência**. Trad. Tércio Sampaio Ferraz Júnior. Brasília: Universidade de Brasília, 1979, *passim*; PERELMAN, Chaïm; TYTECA, Lucie Olbrechts. **Tratado da Argumentação: a nova retórica**. Trad. Maria Ermantina de Almeida Prado Galvão. 2. ed. São Paulo: Martins Fontes, 2005, *passim*; SICHES, Luis Recaséns. **Nueva Filosofía de la interpretación del Derecho**. 2. ed. México: Porrúa, 1975, *passim*.

retórica.³³⁶ A lógica e a retórica já estiveram mais estreitamente ligadas do que são hoje, como recorda IRVING COPI.³³⁷ Após a Grécia clássica, com o passar do tempo, a retórica passou a ter uma “má reputação entre as pessoas por conta da notória possibilidade de um bom orador vencer um debate público mesmo defendendo uma má idéia”, o que a assemelharia a um conjunto de receitas “sobre como fazer as piores razões parecerem as melhores, ou sobre como usar a eloquência para intimidar uma audiência ingênua a aceitar uma conclusão que não está apoiada nos fundamentos apresentados para apoiá-la”, como afirma NEIL MACCORMICK.³³⁸ Vale dizer, um conjunto de técnicas discursivas de persuasão e convencimento, em que o mérito da discussão pouco importaria.

Isso tudo parece decorrer da visão do ceticismo sofista sobre o tema, amplamente criticada por PLATÃO e ARISTÓTELES, na antiguidade. Para os sofistas, havia uma grande dificuldade em se diferenciar claramente a linha divisória entre a verdade, *aletheia*, e a opinião, *doxa*, com a redução de tudo a esta e a proclamação da “divergência insuperável das opiniões”.³³⁹ Para eles, o discurso era um jogo, sendo a sua verdade algo secundário: interessava “não aquilo que seria provado, mas sim o modo como se provava”, sendo a retórica, para eles, uma arte.³⁴⁰ Para PLATÃO, o problema de tal visão é que tal arte servia tanto ao bem, quanto ao mal, sendo que ARISTÓTELES, ao retomar a questão, “procurou restabelecer a distinção entre verdade e opinião, ressaltando a possibilidade do sentido cognoscitivo do discurso, sem olvidar-lhe o sentido ético”, adotando como de costume, segundo PERELMAN, uma posição intermediária no conflito que então opunha os homens de ação e os “partidários das ideias”, pois “o conhecimento das verdades intemporais não determina a ação moralmente boa nem politicamente eficaz”, o que exige a deliberação, o que é, por essência, contingente, exigindo provas dialéticas.³⁴¹ Como aduz PERELMAN, apesar de ter sido apontada como o coroamento da educação greco-romana, a retórica “degenerou no século XVI, quando foi reduzida ao estudo das figuras de estilo”, até desaparecer completamente do ensino secundário.³⁴²

Seja como for, essa equivocada visão sobre a retórica tem modificado-se: “[a] retórica

³³⁶ Não por acaso, WARAT menciona o tema sob o título de “vida, morte e ressurreição da retórica como teoria dos discursos”. Cf. WARAT, Luis Alberto. **O Direito...**, *op. cit.*, p. 84.

³³⁷ COPI, Irving. **Introdução...**, *op. cit.*, p. 218. Considera-se que a retórica nasceu por volta de 485 a.C., ensinada por Empédocles de Agrigento, Córax e Tísias. Cf. FIORIN, José Luiz. **Figuras...**, *op. cit.*, p. 9.

³³⁸ MACCORMICK, Neil. **Retórica...** *op. cit.*, p. 27.

³³⁹ FERRAZ JUNIOR, Tercio Sampaio. **Introdução ao estudo...**, *op. cit.*, p. 324.

³⁴⁰ *Idem*, *loc. cit.*

³⁴¹ *Ibidem*, p. 324-325; PERELMAN, Chaïm. **Retóricas**, *op. cit.*, p. 178. ARISTÓTELES já afirmava há dois milênios que o homem dotado de sabedoria prática é aquele que sabe deliberar. Cf. ARISTÓTELES. **Ética a Nicômaco**. Trad. Pietro Nassetti. São Paulo: Martin Claret, 2004, p. 132.

³⁴² PERELMAN, Chaïm. **Lógica Jurídica**. Trad. Vergínia K. Pupi. São Paulo: Martins Fontes, 2000, p. 141; PERELMAN, Chaïm. **Retóricas**, *op. cit.*, p. 179; FIORIN, José Luiz. **Figuras...**, *op. cit.*, p. 10.

é revalorizada como ciência e arte que opera logicamente na heurística e na hermenêutica dos dados a intervir no discurso” e “que psicológica e eficazmente se cumpre na persuasão e mobilização dos ouvintes para a ação”.³⁴³ Essa reabilitação da retórica teve início há uns cinquenta anos, com a obra de FRIEDRICH SOLMSEN, mas pode ser considerada a obra mais importante dessa retomada o estudo de CHAÏM PERELMAN e sua “nova retórica”.³⁴⁴

Nesse sentido, UMBERTO ECO afirma que a “retórica clássica se considerava uma arte (e uma ciência) da persuasão”, que não era um “artifício culpável e era socialmente orientada”, era uma forma de raciocinar que “não partia de primeiros princípios incontroversos [...] e não procedia por silogismos apodícticos”, mas, sim, tratava a dialética com “premissas prováveis abertas à discussão e à refutação [...] para mover pragmática e emocionalmente o destinatário”.³⁴⁵ Com a “nova retórica” de PERELMAN, “o discurso persuasivo se despoja definitivamente daquela aura de fraudulência que o adornava até a idade de ouro da retórica clássica [...] para converter-se em técnica da interação discursiva ‘razoável’, sujeita à dúvida, à revisão, controlada por toda uma série de condicionamentos extralógicos”.³⁴⁶ Assim, a retórica se torna o objeto de uma semiótica da interação conversacional, e, para tanto, as regras de conversação devem ser respeitadas.³⁴⁷

Para NEIL MACCORMICK, a “redescoberta moderna da retórica como uma disciplina juridicamente relevante deve muito às reflexões sobre a argumentação jurídica”.³⁴⁸ Referido autor traça um breve e esclarecedor histórico dessa retomada retórica, inicialmente pelas chamadas **teorias retóricas**, de quais se pode afirmar ser THEODOR VIEHWEG o precursor, na contemporaneidade, tendo em vista que, “baseando-se em Aristóteles, chamou a atenção à importância dos topoi, ou ‘lugares comuns’ nos argumentos retóricos”.³⁴⁹ Para FERRAZ JUNIOR “argumentar significa, num sentido lato, fornecer motivos e razões dentro de uma forma específica”, sendo que a decisão jurídica aparece como uma discussão racional para fins de solução de problemas.³⁵⁰ Com a **tópica**, permite-se chegar a consensos sobre as premissas, utilizando-se, daí para a frente, a Lógica, o que constituiria um critério de racionalidade.³⁵¹

³⁴³ ALEXANDRE JÚNIOR, Manuel. Introdução. In: ARISTÓTELES. **Retórica**. Trad. Manuel Alexandre Júnior, Paulo Farmhouse Alberto e Abel do Nascimento Pena. São Paulo: Folha de São Paulo, 2015. p. 9-52. (Coleção Folha. Grandes nomes do pensamento; v. 1), p. 7.

³⁴⁴ *Ibidem*, p. 9 e p. 17.

³⁴⁵ ECO, Umberto. **Tratado...**, *op. cit.*, p. 234.

³⁴⁶ *Ibidem*, p. 234-235.

³⁴⁷ *Ibidem*, p. 235.

³⁴⁸ MACCORMICK, Neil. **Retórica...** *op. cit.*, p. 24.

³⁴⁹ *Idem*, *loc. cit.* Para aprofundamento sobre as Teorias da Tópica, veja-se: VIEHWEG, Theodor. **Tópica...**, *op. cit.*, *passim*; AMADO, Juan Antonio Garcia. **Teorias de la Topica Juridica**. Madrid: Civitas, 1988, *passim*; WARAT, Luis Alberto. **O Direito...**, *op. cit.*, p. 93-98; CANARIS, Claus-Wilhelm. **Pensamento sistemático e conceito de sistema na Ciência do Direito**. Trad. A. Menezes Cordeiro. 2. ed. Lisboa: Calouste Gulbenkian, 1996, p. 243-277.

³⁵⁰ FERRAZ JUNIOR, Tercio Sampaio. **Introdução ao estudo...**, *op. cit.*, p. 323.

³⁵¹ AMADO, Juan Antonio Garcia. **Teorias...**, *op. cit.*, p. 342-344.

Com efeito, ARISTÓTELES não trouxe uma definição explícita sobre os *topoi*, ou “tópicos”, apenas os denominando de “lugares-comuns”, em questões de direito, física, política e muitos outros temas, e que possuem diferentes espécies, a que o filósofo se refere ao tratar de silogismos retóricos e dialéticos.³⁵² Para o estagirita, as demonstrações científicas seriam apodíticas, de busca da verdade, enquanto que as argumentações retóricas seriam dialéticas, isso é, baseadas em “argumentos que concluem a partir de premissas aceitas pela comunidade como parecendo verdadeiras”, um tipo de arte para trabalhar com opiniões opostas, através de um dialógico crítico, que seria a base da prudência, noção contraposta à da ciência.³⁵³

Tem-se, então, as relevantíssimas contribuições de CHAÏM PERELMAN, através da já mencionada “nova retórica”. Nas lições de PERELMAN e TYTECA, diferenciam-se a **argumentação** da **demonstração**.³⁵⁴ Enquanto esta se fundamenta na ideia de evidência decorrente das provas, típica dos raciocínios lógico-formais, como a matemática, a argumentação parte do princípio de que “nem toda prova é concebível como redução à evidência, mas requer técnicas capazes de provocar ou acrescer a adesão dos espíritos às teses”, mediante raciocínios persuasivos, como na política e no direito, “cuja validade é restrita a auditórios particulares”, sem pretensão de universalidade.³⁵⁵

Para PERELMAN, a retórica “é o estudo das técnicas discursivas que visam a provocar ou a aumentar a adesão das mentes à teses apresentadas a seu assentimento”, definição que é complementada por quatro observações: a) a retórica procura persuadir através do discurso; b) as relações da retórica com a lógica formal – demonstração –, sendo que nesta não se fala de persuasão, mas de convencimento, se se parte da verdade das premissas; c) a adesão a uma tese pode ter intensidade variável, eis que se trata de valores; e d) a retórica diz respeito mais à adesão do que à verdade.³⁵⁶

Essencial para a retórica é a noção de **auditório**, ao qual deve ser o discurso adaptado se a intenção é persuadi-lo ou convencê-lo.³⁵⁷ Para referido autor, contudo, a lógica formal é inconciliável com a retórica, e, em acréscimo, a visão positivista do direito seria incompatível com uma sociedade democrática, eis que para que o Direito funcione eficazmente deve ser aceito e não só imposto coercitivamente – o que, a nosso ver, seria mais um exemplo de equívoco de avaliação sobre o positivismo.³⁵⁸

³⁵² ARISTÓTELES. **Retórica**, *op. cit.*, p. 67. Para uma análise da tópica em ARISTÓTELES e em CÍCERO, veja-se: AMADO, Juan Antonio Garcia. **Teorias...**, *op. cit.*, p. 43-74.

³⁵³ FERRAZ JUNIOR, Tercio Sampaio. **Introdução ao estudo...**, *op. cit.*, p. 326.

³⁵⁴ PERELMAN, Chaïm; TYTECA, Lucie Olbrechts. **Tratado...**, *op. cit.*, p. 15-17.

³⁵⁵ FERRAZ JUNIOR, Tercio Sampaio. **Introdução ao estudo...**, *op. cit.*, p. 323.

³⁵⁶ PERELMAN, Chaïm. **Lógica...**, *op. cit.*, p. 141-143. Veja-se também: PERELMAN, Chaïm. **Retóricas**, *op. cit.*, p. 177 *et seq.*

³⁵⁷ PERELMAN, Chaïm. **Lógica...**, *op. cit.*, p. 143; AARNIO, Aulis. **Le rationnel...**, *op. cit.*, p. 269-270.

³⁵⁸ PERELMAN, Chaïm. **Lógica...**, *op. cit.*, p. 241-242.

PERELMAN, então, sugere a ideia do **auditório universal** que “proporcionaria um teste definitivo: qualquer argumento capaz de convencer um auditório composto por todas as pessoas inteligentes e cuidadosas disponíveis a analisar as questões apresentadas de forma desinteressada, seria um argumento adequado”.³⁵⁹ MACCORMICK aponta algumas dificuldades na utilização da noção do auditório universal, ou mesmo algum suposto consenso de pessoas razoáveis: a) ele parece ser o recurso a uma petição de princípio, pois se teria que construir o que persuadiria o auditório universal; b) não há garantias de que, onde quer que exista um consenso, na contemporaneidade, ele venha a ser correto; e c) a exigência de adequação objetiva dos argumentos jurídicos, segundo algumas visões críticas, representaria o maior dos golpes retóricos, ponto em que Kelsen pareceria concordar, quando de sua análise sobre a interpretação jurídica.³⁶⁰ De qualquer forma, da ideia do “auditório universal” decorre a distinção perelmaniana entre **persuadir** e **convencer**: aquele, voltado para um auditório particular; este, para um auditório universal, calcado na racionalidade.³⁶¹

MACCORMICK aponta, ao lado das teorias retóricas, a existência das **teorias procedimentais**, que “possuem em comum uma preocupação com a compreensão dos limites à razão prática que precisam ser reconhecidos se ela quiser apresentar conclusões racionalmente aceitáveis em um contexto interpessoal”.³⁶² Com a “retomada da razão prática” fez-se possível “um tratamento adequado dos denominados casos difíceis, até então inexplorados e tidos como excepcionais”.³⁶³ Tais teorias dão ênfase no contexto interpessoal da argumentação, em que se exige a **universalizabilidade** das razões – deve ser aceitável manter uma dada decisão como sendo apropriada em qualquer momento em que as mesmas circunstâncias ocorram –, fornecendo um modo de teste dessa adequação universalizante.³⁶⁴ Dentre os defensores de tal enfoque, encontram-se JÜRGEN HABERMAS e ROBERT ALEXY. O primeiro propõe um teste através da busca de uma situação ideal de fala, em que “todas as formas de coerção ou poder interpessoal ou dominação são postas de lado” para se lograr um discurso interpessoal.³⁶⁵ Tem por base “a idéia de que princípios aceitáveis ou lugares-comuns (*topoi*) devem ser passíveis de questionamento, mas são considerados aceitáveis até que sejam questionados com sucesso”.³⁶⁶ ALEXY, por sua vez, considera o discurso jurídico um caso especial do discurso prático em geral, com critérios de correção referentes a

³⁵⁹ PERELMAN, Chaïm; TYTECA, Lucie Olbrechts. **Tratado...**, *op. cit.*, p. 34-39; MACCORMICK, Neil. **Retórica...** *op. cit.*, p. 26; AARNIO, Aulis. **Le rationnel...**, *op. cit.*, p. 273-274.

³⁶⁰ MACCORMICK, Neil. **Retórica...** *op. cit.*, p. 27-28.

³⁶¹ PERELMAN, Chaïm; TYTECA, Lucie Olbrechts. **Tratado...**, *op. cit.*, p. 31.

³⁶² MACCORMICK, Neil. **Retórica...** *op. cit.*, p. 28; AARNIO, Aulis. **Le rationnel...**, *op. cit.*, p. 239.

³⁶³ BUSTAMANTE, Thomas da Rosa de. **Argumentação...**, *op. cit.*, p. 34.

³⁶⁴ MACCORMICK, Neil. **Retórica...** *op. cit.*, p. 28-29.

³⁶⁵ *Ibidem*, p. 29; HABERMAS, Jürgen. **Racionalidade e Comunicação**. Trad. Paulo Rodrigues. Lisboa: Edições 70, 1996, *passim*; HABERMAS, Jürgen. **Direito e Democracia**: entre facticidade e validade. Trad. Flávio Beno Siebeneichler. Rio de Janeiro: Tempo Brasileiro, 1997. v. I., *passim*.

³⁶⁶ MACCORMICK, Neil. **Retórica...** *op. cit.*, p. 29.

situações ideais de racionalidade, o que, como bem sintetiza INÊS TEIXEIRA, “não determina a verdade absoluta da afirmação normativa mas garante, pelo menos, a possibilidade da sua justificação racional, no contexto da ordem jurídica em que se insere”.³⁶⁷ Ambas as propostas, como veremos, indicam regras mínimas procedimentais para a argumentação racional.

Obviamente que tais recortes também estão sujeitos a críticas, como as de não se livrar inteiramente do recurso a sentimentos pessoais ou intuições subjetivas, ou do risco de regressão infinita.³⁶⁸ De qualquer forma, há méritos, pois elas postergam e reduzem o escopo do apelo intuicional e possibilitam a análise de demandas sob a óptica do que seja razoável conforme limites reconhecidos para o discurso racional, podendo-se questionar os lugares-comuns de forma argumentativa, ainda que eles continuem sendo os pontos de partida.³⁶⁹ Vejamos, doravante, se é viável a conciliação entre as análises formal e pragmática-argumentativa do Direito.

1.3.3 OS JOGOS LINGÜÍSTICOS POSITIVADOS, OU, SOBRE OS LIMITES DO DISCURSO JURÍDICO NO ESTADO DE DIREITO

1.3.3.1 Da possível conciliação das análises sintático-semântica e semântico-pragmática do discurso jurídico e das regras pragmático-procedimentais para o discurso racional no Direito

Seria possível a conciliação entre os recortes sintático-semântico e semântico-pragmático do Direito? Cremos que sim: parece-nos um caminho essencial para uma compreensão mais completa do objeto de estudo do jurista; para uma semiótica do Direito – ainda que não sejam ilegítimos os recortes reducionistas, para determinadas finalidades, diferentemente do que afirma LENIO STRECK, acerca de uma suposta impossibilidade de realização de “estudos jurídicos à margem da dimensão pragmática”, o que seria, a seu ver, uma atitude reducionista e cientificista.³⁷⁰ Consideramos existir espaço para muita coisa no campo dos estudos jurídicos, inclusive para análises formais – desde que não ingênuas, considerando-se o todo que não são. Há profícuo campo de estudo nesse âmbito e visões normativas sobre qual seria o único objeto possível de estudo do jurista parecem-nos igualmente reducionistas. Que o diga, por analogia, o estudo da gramática no campo da

³⁶⁷ ALEXY, Robert. **Teoria...**, *op. cit.*, *passim*; TEIXEIRA, Inês. Encantamento do Mito da Racionalidade. In: CRUZ, Bárbara *et al.* **Teoria da Argumentação e Neo-Constitucionalismo**. Coimbra: Almedina, 2011, p. 124-125.

³⁶⁸ MACCORMICK, Neil. **Retórica...** *op. cit.*, p. 30.

³⁶⁹ *Ibidem*, *loc. cit.*

³⁷⁰ STRECK, Lenio Luiz. **Hermenêutica...**, *op. cit.*, p. 163.

linguística.³⁷¹ Parece ser essa a opinião de CRISTIANO CARVALHO, ao tratar da possível conciliação entre as visões estruturalista e funcionalista do Direito, tratando, especificamente, do Direito Tributário brasileiro, mas com ideias que poderiam ser universalizadas ao trato de todo direito positivo.³⁷² Referido autor explica que enquanto o estruturalismo preocupa-se com a integralidade do sistema, focando primordialmente o aspecto formal-jurídico, o funcionalismo analisa as finalidades e efeitos das normas jurídicas.³⁷³ Para ele, a análise funcional não contraria a estruturalista, pelo contrário, a complementa – ou é por ela complementada.³⁷⁴

Isso nos parece certo. O realismo da visão do Positivismo Jurídico sobre o funcionamento do Direito, sob o enfoque formal, não nos parece inconciliável com uma análise funcionalista, de cunho semântico-pragmático. Ainda que, adotando uma postura kelseniana, sejam perenes a existência de uma moldura normativa e o risco de uma decisão “fora da moldura” num dado auditório, parece possível a busca pelo controle racional da argumentação jurídica no estudo retórico-argumentativo.

Há um vasto campo de análise que coaduna a obra de KELSEN com uma teoria da argumentação: elas não são inconciliáveis, mas, sim, complementares, opinião compartilhada por NOBERTO BOBBIO em relação à possibilidade de conciliação entre a análise estrutural e funcional do Direito.³⁷⁵ MIGUEL REALE já o havia pressentido, ao escrever:

Na realidade, porém, a compreensão total do Direito, na doutrina de Kelsen, não exclui, mas antes tem implícita uma tricotomia. Como observa Kunz, essa tricotomia está na base da obra kelseniana, que abrange uma Teoria Pura do Direito ao lado de uma Teoria da Justiça e de uma Sociologia Jurídica, como distintas apreciações da experiência jurídica, respectivamente sob os prismas lógico, filosófico e sociológico. [...] a tridimensionalidade em Kelsen se acha apenas implícita, com valor mais metodológico do que ôntico, com perda do sentido unitário da experiência jurídica.³⁷⁶

Daí decorre que nos parece válida a tentativa de ligação entre a lógica e a retórica, como pretendeu MACCORMICK, diferentemente do que pensou PERELMAN.³⁷⁷ Afinal, se o

³⁷¹ Parece-nos, aqui, esclarecedora as palavras de GENETTE, citado por JOSÉ LUIZ FIORIN, respondendo a críticas sobre o estudo formal na Linguística: “Conheço, aliás, bastante bem tal crítica: por que o senhor me fala de forma, se apenas o conteúdo me interessa? Mas se a questão é legítima, a resposta é muito evidente: cada um se ocupa do que quer e, se os formalistas não estivessem aqui para estudar as formas, quem o faria no seu lugar? Haverá sempre bastantes psicólogos para psicologizar, ideólogos para ideologizar, moralistas para fazer a moral: que se deixe os estetas com sua estética e que não se espere deles frutos que eles não podem dar”. GENETTE *apud* FIORIN, José Luiz. **As astúcias...**, *op. cit.*, p. 22.

³⁷² CARVALHO, Cristiano. **Teoria da Decisão...**, *op. cit.*, p. 123.

³⁷³ *Ibidem*, *loc. cit.*

³⁷⁴ *Ibidem*, p. 124.

³⁷⁵ BOBBIO, Norberto. **Da estrutura...**, *op. cit.*, p. 77-78.

³⁷⁶ REALE, Miguel. **Filosofia...**, *op. cit.*, p. 479.

³⁷⁷ MACCORMICK, Neil. **Retórica...** *op. cit.*, p. 43 *et seq.*; PERELMAN, Chaïm. **Lógica...**, *op. cit.*, p. 143.

direito possui uma dimensão linguística, não é ele formado apenas da gramática, mas é também conformado por ela. Os efeitos pragmáticos de qualquer linguagem fazem parte inerente da natureza dos símbolos, posto que “[a] atividade linguística é uma atividade simbólica, o que significa que as palavras criam conceitos e esses conceitos ordenam a realidade, categorizam o mundo”.³⁷⁸ E eles, os símbolos, afetam as ações humanas.³⁷⁹ Como afirma WITTGENSTEIN: “[e]ntre a ordem e a execução há um abismo. Este tem que ser fechado pela compreensão” pois é somente com nela que “se diz que temos que fazer ISTO. A ordem – é apenas sons, traços de tinta”; isso porque o “signo, sozinho, parece morto”; o que lhe confere vida é o uso.³⁸⁰

Diante disso, seria possível indicar limites pragmáticos para o discurso jurídico? Para responder a tal questão, pode-se inicialmente pensar nas regras que permitem a racionalidade discursiva no âmbito da Linguagem em geral, objeto de estudo da Linguística. Afinal, mesmo na análise de textos não-jurídicos coloca-se o problema da construção de sentido pela virtual infinitude da possibilidade de construção de sentidos.³⁸¹ Daí o reconhecimento de três pontos, que tornam possível a análise textual: a) a necessidade de recorte do contexto sócio-histórico; b) saber que a leitura (interpretação) não é a única possível, pela possibilidade de outros recortes de contexto e c) saber que não há infinitas possibilidades de diálogo/leitura de um texto, pois o “texto tem uma organização linguístico-discursiva coercitiva, que limita as leituras possíveis”, além de trazer pistas sobre o recorte do contexto sócio-histórico a indicar direções e a limitar a hermenêutica.³⁸²

A existência de ambiguidades e vaguidades textuais possui mecanismos de solução no âmbito do diálogo.³⁸³ Isso se assemelha muito à própria distinção feita por SCHAUER entre os discursos no **modo conversacional e entrincheirado**. Recorda o autor que num diálogo, os participantes podem se adaptar quase que instantaneamente às confusões, equívocos e perguntas que surgem, pois reagem às necessidades alheias e eventuais problemas de compreensão se tornam, apenas, impedimentos temporários na comunicação.³⁸⁴ Conversando, os participantes conseguem maior precisão ou refinamento na compreensão, quando isso é necessário, há uma plasticidade de concessões recíprocas, que permite uma tolerância com as simplificações decorrentes das generalizações de fala; há meios para

³⁷⁸ FIORIN, José Luiz. **Teoria dos Signos**, *op. cit.*, p. 56.

³⁷⁹ Como afirma EPSTEIN, ao tratar do “potencial encerrado nos símbolos para o controle das ações humanas. Passando por cima da apreensão apenas inteligível, o símbolo apela à apreensão emocional, inconsciente e arquetípica.” Cf. EPSTEIN, Isaac. **O Signo**, *op. cit.*, p., 73.

³⁸⁰ WITTGENSTEIN, Ludwig. **Investigações...**, *op. cit.*, p. 173.

³⁸¹ BARROS, Diana Luz Pessoa de. Estudos do discurso. In: FIORIN, José Luiz (org.). **Introdução à Linguística II: princípios de análise**. 5. ed. São Paulo: Contexto, 2016, p. 212.

³⁸² *Ibidem*, *loc. cit.*

³⁸³ CHIERCHIA, Gennaro. **Semântica**, *op. cit.*, p. 65-66.

³⁸⁴ SCHAUER, Frederick. **Las Reglas...**, *op. cit.*, p. 98.

remediar os efeitos colaterais, uma plasticidade contextual que consiste na aptidão para formular esclarecimentos quando necessário, o que permite resolver problemas da textura aberta da linguagem.³⁸⁵ Por outro lado, em outras oportunidades, existem generalizações entrincheiradas, que não permitem uma linguagem infinitamente sensível e adaptável, que, no direito, é o que o referido autor chama de regras.³⁸⁶

Ainda no âmbito da Linguística, para GRICE, a conversação é uma atividade cooperativa, baseada num princípio de economia ou de mínimo esforço: “[o]s agentes ilocutivos cooperarão para que sua contribuição à conversação seja adequada aos objetivos da mesma”.³⁸⁷ Com isso, o autor propõe as seguintes regras, que, tendencialmente, são seguidas na comunicação:

Máximas de quantidade
Que sua contribuição contenha o tanto de informação exigida;
Que sua contribuição não contenha mais informação do que é exigido.

Máximas de qualidade (da verdade)
Que sua contribuição seja verídica.
Não afirma o que você pensa que é falso;
Não afirme coisa de que você não tem provas.

Máxima da relação (da pertinência)
Fale o que é concernente ao assunto tratado (seja pertinente).

Máximas de maneira
Seja claro.
Evite exprimir-se de maneira obscura;
Evite ser ambíguo;
Seja breve (evite a prolixidade inútil);
Fale de maneira ordenada.³⁸⁸

Essas **máximas de conversação** seguem regras socialmente aceitas do que seria uma “troca verbal honesta”, que ora são seguidas e ora são descumpridas, decorrendo disso a possibilidade de realização e da compreensão de atos de fala aparentemente incoerentes, como uma ironia.³⁸⁹ FIORIN menciona duas leis discursivas mais evidentes: a da **informatividade** – ou seja, se há a intenção de se transmitir informações ao parceiro, em atos ilocutórios de asserção, só se devem enunciar coisas não conhecidas – e a da **exaustividade**, ligada à máxima de quantidade de GRICE – que significa que o enunciador deve apresentar a informação mais forte de que dispõe, ou seja, se um objeto quebrou, não se deve falar que ele apenas caiu.³⁹⁰ Há, ainda, diversas outras regras que variam conforme a cultura, inclusive de cortesia, e, daí surgem diversas **pressuposições, implicaturas**, nas relações discursivas,

³⁸⁵ SCHAUER, Frederick. **Las Reglas...**, *op. cit.*, p. 99-100.

³⁸⁶ *Ibidem*, p. 101-108, *passim*.

³⁸⁷ GRICE, Paul, Logic and conversation *apud* CHIERCHIA, Gennaro. **Semântica**, *op. cit.*, p. 249.

³⁸⁸ FIORIN, José Luiz. **Argumentação**, *op. cit.*, p. 41; VOLLI, Ugo. **Manual...**, *op. cit.*, p. 228.

³⁸⁹ FIORIN, José Luiz. **As astúcias...**, *op. cit.*, p. 28-29; VOLLI, Ugo. **Manual...**, *op. cit.*, p. 228-229.

³⁹⁰ FIORIN, José Luiz. **As astúcias...**, *op. cit.*, p. 29.

que utilizamos a todo momento, não só para a construção de frases, mas também para sua interpretação, surgindo uma “**convenção fiduciária**” entre enunciador e enunciatário, que “determina o estatuto veridictório do texto”, ou seja, como ele deve ser visto do ponto de vista da verdade e da realidade e se eles devem ser entendidos da maneira como expressados, ou ao contrário.³⁹¹

Pode-se criticar tal visão por se tratar de uma concepção idealizada de comunicação, que ignora os antagonismos, discordâncias e conflitos, ou por ser uma visão normativa.³⁹² FIORIN discorda das críticas, pois tais máximas conversacionais seriam apenas princípios de interpretação, **condições gerais de uso da linguagem para inferências pragmáticas**: até mesmo para discordar deve haver a cooperação na comunicação; ademais, a existência das máximas implica a possibilidade de sua violação na prática e disso existem vários exemplos, até mesmo com efeito de estilo.³⁹³

Passando a uma análise da racionalidade discursiva no âmbito jurídico, a “nova retórica” de PERELMAN traz elementos bastante interessantes para reflexão. Como recorda MACCORMICK, PERELMAN “ênfaticou que os argumentos são necessariamente direcionados a uma audiência e que a persuasão é relativa à audiência”, o que, na óptica da racionalidade prática não se confunde com a efetiva adequação do argumento, tendo em vista que uma teoria da argumentação como justificação quer saber qual argumento deveria convencer qualquer instância decisória racional, e não qual o argumento que efetivamente convence um dado juiz, chegando à noção de **auditório universal**, já mencionada.³⁹⁴ Afinal, para PERELMAN, se inexistem técnicas unanimemente admitidas para solução de divergências – uma régua para medir o tamanho de algo, por exemplo –, “se impõe o recurso aos raciocínios dialéticos e retóricos, raciocínios que visam estabelecer um acordo sobre os valores e sobre sua aplicação, quando estes são objeto de uma controvérsia”: assim, a questão principal que o autor coloca é: como se obtém o acordo alheio?³⁹⁵ Eis a relevância da retórica como meio de se alcançar a adesão a ideias.

Relevante, também, a proposta de referido autor quanto a um **Princípio da Inércia**, consistente na ideia de que um argumento aceito no passado não deve ser abandonado sem que haja razões suficientes, o que impele ao discurso um ônus argumentativo baseado em

³⁹¹ FIORIN, José Luiz. **As astúcias...**, *op. cit.*, p. 29-30. Como exemplo, o autor menciona que se a faxineira afirma que a secretária eletrônica caiu, o destinatário é levado a crer que ela não quebrou. Sobre regras de cortesia nos atos de discurso, veja-se: VOLLI, Ugo. **Manual...**, *op. cit.*, p. 230-232. Veja-se também, sobre implicaturas, pressuposições e consequências, sob um olhar da semântica: CHIERCHIA, Gennaro. **Semântica**, *op. cit.*, p. 213-220, p. 248-261 e p. 541-589.

³⁹² FIORIN, José Luiz. **Argumentação**, *op. cit.*, p. 41.

³⁹³ *Ibidem*, p. 41-45.

³⁹⁴ MACCORMICK, Neil. **Retórica...** *op. cit.*, p. 26.

³⁹⁵ PERELMAN, Chaïm. **Lógica...**, *op. cit.*, p. 139-140.

boas justificações ou prova: somente a mudança deve ser justificada.³⁹⁶ Com isso, tem-se o “alicerce da estabilidade de nossa vida intelectual e social”, sem que as mudanças sejam defesas: só faltaria razoabilidade a uma mudança de opinião se fosse ela desmotivada.³⁹⁷ Com isso, diminui-se o conjunto de argumentos que necessitam de justificação: apenas aqueles que modificam, que trazem dúvidas. Permite-se, então, que o discurso trabalhe com **pressuposições**.³⁹⁸ Daí decorre a relevância dos **precedentes** nos argumentos que aludem a uma regra de justiça.³⁹⁹

Por outro lado, HABERMAS predica uma **Pragmática Universal**, cuja função é “reconstruir condições universais de compreensão mútua”, ou pressupostos gerais da ação comunicativa.⁴⁰⁰ Para que seja possível um entendimento, ele considera ser necessária a presença dos seguintes elementos: a) a enunciação de forma inteligível; b) a expressão de algo que o ouvinte compreenderá; c) dessa forma, fazer-se entender a si próprio; e d) o atingimento do objetivo de compreensão por outrem.⁴⁰¹

HABERMAS propõe um teste por meio da busca de uma situação ideal de fala, em que “todas as formas de coerção ou poder interpessoal ou dominação são postas de lado” para se lograr um discurso interpessoal.⁴⁰² Tem por base “a idéia de que princípios aceitáveis ou lugares-comuns (*topoi*) devem ser passíveis de questionamento, mas são considerados aceitáveis até que sejam questionados com sucesso”.⁴⁰³ Essa situação de discurso ideal é a base para o **consenso em relação a um argumento**, em que a comunicação fica livre de restrições.⁴⁰⁴ Daí que, para ele, a internalização, pelo Direito, da liberdade comunicativa – que é pressuposta na ação orientada pelo entendimento – dá-se pelo **princípio da democracia**, que é resultado da interligação entre a teoria do discurso e a forma jurídica e que, pela institucionalização jurídica, dá legitimação ao processo de normatização, pela ideia do

³⁹⁶ ALEXY, Robert. **Teoria...**, *op. cit.*, p. 140.

³⁹⁷ *Ibidem*, *loc. cit.*

³⁹⁸ *Ibidem*, p. 141.

³⁹⁹ PERELMAN, Chaïm; TYTECA, Lucie Olbrechts. **Tratado...**, *op. cit.*, p. 248.

⁴⁰⁰ HABERMAS, Jürgen. **Racionalidade...**, *op. cit.*, p. 9.

⁴⁰¹ *Ibidem*, p. 12.

⁴⁰² MACCORMICK, Neil. **Retórica...** *op. cit.*, p. 29.

⁴⁰³ *Ibidem*, *loc. cit.*

⁴⁰⁴ HABERMAS aponta quatro condições para tanto: 1. Todos os potenciais participantes de um discurso devem ter a oportunidade de iniciar e conduzir o discurso, mediante o diálogo e perguntas e respostas, ou seja, oportunidade igual de contribuição ao discurso; 2. Todos devem ter a mesma oportunidade de apresentar interpretações, afirmações, recomendações, explicações e justificações, assim como de problematizar sua validade, sem que nenhuma opinião fique livre da possibilidade de crítica; 3. Só têm a oportunidade de falar os oradores que consigam expressar atitudes, sentimentos e intenções, ou seja, igual oportunidade de usar atos de discurso representativo; e 4. Só têm oportunidade de falar os oradores que possam expedir ordens, realizar ou aceitar promessas, pedir prestações de contas *etc.*, ou seja, igual oportunidade de usar atos de discurso regulativo. Cf. ALEXY, Robert. **Teoria...**, *op. cit.*, p. 104-105.

consenso, que lhe é tão cara.⁴⁰⁵

É perceptível que a proposta de uma **situação ideal de discurso** assemelha-se bastante à do auditório universal de PERELMAN, como bem notou ALEXY e como parece expressar o próprio HABERMAS.⁴⁰⁶

E é fundado no pensamento de HABERMAS e PERELMAN, entre outros importantes pensadores, que ALEXY apresenta diversas regras para a argumentação racional, dentro de sua teoria da argumentação jurídica.⁴⁰⁷ Percebe-se em ALEXY um “viés dedutivo do

⁴⁰⁵ HABERMAS, Jürgen. **Direito...**, *op. cit.*, p. 155-158.

⁴⁰⁶ ALEXY, Robert. **Teoria...**, *op. cit.*, p. 134; HABERMAS, Jürgen. **Teoria...**, *op. cit.*, p. 48.

⁴⁰⁷ AARNIO sintetiza as regras de ALEXY em consistência, eficiência, coerência, generalização e sinceridade. Cf. AARNIO, Aulis. **Le rationnel...**, *op. cit.*, p. 239-250. A seguir, arrolamos as regras de ALEXY de forma simplificada e classificada no que consideramos essencial para o presente estudo (com base na obra de ALEXY, Robert. **Teoria...**, *op. cit.*, p. 187-200):

1. Regras básicas (condições prévias de toda comunicação linguística)

1.1 Lógica: Nenhum orador pode se contradizer.

1.2 Sinceridade: Todo orador apenas pode afirmar aquilo em que crê.

1.3 Universalizabilidade: Todo orador que aplique um predicado F a um objeto deve estar preparado para aplicar F a todo objeto que seja semelhante a ele em todos os aspectos importantes.

1.4 Semântica: Diferentes oradores não podem usar a mesma expressão com diferentes significados.

Regras de racionalidade

2. Regra geral de justificação: Todo orador deve dar razões para o que afirma se lhe pedem para fazê-lo, salvo se citar razões que fundamentem uma recusa em justificar.

2.1 Regra de Entrada no discurso: Qualquer pessoa que possa falar, pode participar de um discurso.

2.2 Regra de Liberdade de discussão:

(a) Todos podem problematizar uma afirmação;

(b) Todos podem introduzir uma afirmação no discurso;

(c) Todos podem expressar suas atitudes, desejos e necessidades.

2.3 Condição para as regras anteriores: Ninguém pode ser impedido de exercer os direitos de 2.1 e 2.2 por qualquer coação interna ou externa ao discurso.

3. Regras quanto ao ônus argumentativo

3.1 Universalizabilidade: Quem se propõe a tratar uma pessoa diferente de outra é obrigado a justificar a distinção.

3.2 Inércia: Quem problematiza uma afirmação que não é objeto da discussão deve justificar a razão de fazê-lo.

3.3 Inércia: Quem apresentou um argumento só é obrigado a apresentar outros se surgirem argumentos contrários.

3.4 Relevância: Quem apresenta uma afirmação que não vale como argumento em relação a manifestação anterior, necessita justificá-lo.

4. Alexy apresenta seis formas de argumento e de precedência entre regras.

5. Regras de Justificação

5.1 Universalizabilidade: Quem proponha uma afirmação normativa que pressuponha consequências para a satisfação dos interesses alheios deve ser capaz de aceitar tais consequências na situação hipotética de estar no lugar de tais pessoas;

5.2 Generalizabilidade de HABERMAS: As consequências de cada regra para a satisfação dos interesses de cada um e de todos precisam ser aceitáveis para todos;

5.3 Concretização da Regra 1.2: Toda regra deve ser aberta e deve poder ser universalmente ensinada;

5.4 Gênese histórica: As regras morais referentes à visão de um orador devem suportar o teste crítico de sua gênese histórica, não o fazendo se perdeu sua justificação ou se não a possuía inicialmente e não for possível justificá-la com novos argumentos;

5.5 Gênese individual: As regras morais referentes à visão de um orador devem suportar o teste crítico de sua gênese individual, não o fazendo se foi adotada com base em condições injustificáveis de sociabilização;

procedimento como moldura”, com regras que devem ser seguidas para que o argumento seja considerado racional, justo ou correto, levando a mais de uma solução e tendo como exemplos os deveres de coerência, sinceridade e de tratamento igual para todos os participantes.⁴⁰⁸

Já na visão do jurista escocês NEIL MACCORMICK, ponto relevantíssimo é o da racionalidade da argumentação como limite retórico: as proposições universais que servem para a resolução de um dado caso concreto não são compromissos isolados, pois ao se decidir algo tem-se o contexto de o fazer em sociedade, de forma interpessoal, com as decisões e os dilemas daí recorrentes.⁴⁰⁹ Os principais pontos da teoria da argumentação de MACCORMICK, além da utilização da lógica dedutiva num primeiro nível – para os casos fáceis –, é a utilização, no segundo nível, dos seguintes critérios de racionalidade prática: universalidade, consistência, coerência e adequação das consequências.⁴¹⁰ Para MACCORMICK, não existe justificação sem universalização: para que fatos ou motivos particulares possam ser utilizados como razões justificadoras, devem ser universalmente afirmados, ainda que tal proposição universal seja derrotável.⁴¹¹ Essa ideia de necessária universalização dos fundamentos decisórios parece não contrariar a **lei fundamental da razão prática pura**, de KANT: “[a]ge de tal modo que a máxima de tua vontade possa sempre valer ao mesmo tempo como princípio de uma legislação universal”.⁴¹² Daí decorre, na visão do autor, uma característica dos sistemas jurídicos, de aplicação de universais (leis, precedentes *etc.*) aos casos concretos.⁴¹³ Para ele, os **argumentos consequencialistas** também são essenciais na racionalidade jurídica; mas não qualquer tipo de consequência: somente as consequências jurídicas, que são testadas em relação aos valores positivados pelo próprio ordenamento.⁴¹⁴ Com base nisso, se costuma utilizar argumentos teleológicos-avaliativos, que, para MACCORMICK, são o próprio consequencialismo com outro nome.⁴¹⁵

5.6 Limites práticos: Os limites de possibilidade de realização devem ser levados em conta.

6. Regras de Transição

6.1 É possível que qualquer orador faça uma transição de um discurso teórico para um discurso empírico, ou vice-e-versa, a qualquer tempo;

6.2 É possível que qualquer orador faça uma transição para um discurso linguístico-analítico, a qualquer tempo;

6.3 É possível que qualquer orador faça uma transição para um discurso teórico do discurso, a qualquer tempo.

⁴⁰⁸ ADEODATO, João Maurício. **Uma Teoria...**, *op. cit.*, p. 306-307. Uma visão diferente, mas ainda dentro de uma argumentação racionalista, é a de DWORKIN, que possui um “viés indutivo do procedimento para obtenção da única resposta correta para o caso”. ADEODATO, João Maurício. **Uma Teoria...**, *op. cit.*, p. 306-307; AARNIO, Aulis. **Le rationnel...**, *op. cit.*, p. 198-204; DWORKIN, Ronald. **Uma questão...**, *op. cit.*, p. 175-268; DWORKIN, Ronald. **O Império...**, *op. cit.*, p. 271-331.

⁴⁰⁹ MACCORMICK, Neil. **Retórica...** *op. cit.*, p. 30.

⁴¹⁰ ATIENZA, Manuel. **O Direito...**, *op. cit.*, p. 363.

⁴¹¹ MACCORMICK, Neil. **Retórica...** *op. cit.*, p. 131.

⁴¹² KANT, Immanuel. **A crítica da razão prática**, *op. cit.*, p. 63.

⁴¹³ MACCORMICK, Neil. **Retórica...** *op. cit.*, p. 131-132.

⁴¹⁴ *Ibidem*, p. 147 e p. 152.

⁴¹⁵ *Ibidem*, p. 175.

MACCORMICK recorda também da **razoabilidade** da cultura anglo-saxã, que desempenha um papel semelhante ao da **proporcionalidade** no direito alemão, com influência em todo o direito continental europeu.⁴¹⁶ A solução pode estar no **caráter procedimental da deliberação razoável**, em que o autor cita a abordagem procedimentalista de ALEXY, que segue refinando a visão de HABERMAS.⁴¹⁷ De qualquer modo, em alguns casos, pode haver mais de uma resposta razoável, o que não impede a demonstração da existência de uma resposta irrazoável, o que é relevante para estabelecer autoridades competentes para tomada de decisões, com um procedimento apropriado e formas de controle de decisões, inclusive, às vezes, por decisões coletivas: “parece não haver caminho melhor do que este para lidar com o caráter não-unívoco do razoável”.⁴¹⁸

Outro aspecto fulcral na visão de MACCORMICK é a importância da **coerência**, que é um critério de solidez do argumento.⁴¹⁹ Para ele, há dois tipos de coerência: a) a **coerência normativa**, no contexto mais geral de um sistema jurídico e b) a **coerência narrativa**, relacionada à justificativa de descoberta de fatos e inferências razoáveis mediante provas.⁴²⁰ A coerência normativa “é função de sua justificabilidade sob princípios e valores de ordem superior”, e é “altamente significativa para esse ideal de sistema”, que pressupõe uma base comum de validade como a norma fundamental kelseniana ou a regra de reconhecimento de HART.⁴²¹ Em suma, a visão de MACCORMICK baseia-se em que, no mundo jurídico, o tipo de raciocínio existente é o da argumentação prática, em que se pressupõe a existência de questões sobre as quais uma opinião pode ser certa ou errada.⁴²²

Ainda que a tais regras do discurso racional tenham sido pensadas por diferentes e importantes autores e calcadas numa reflexão sobre o aspecto pragmático da linguagem, isso não modifica o fato de que são constructos teóricos que muitas vezes levam em consideração

⁴¹⁶ MACCORMICK, Neil. **Retórica...** *op. cit.*, p. 213 e p. 217.

⁴¹⁷ *Ibidem*, p. 221.

⁴¹⁸ *Ibidem*, p. 222.

⁴¹⁹ *Ibidem*, p. 247.

⁴²⁰ *Ibidem*, *loc. cit.*

⁴²¹ *Ibidem*, p. 253 e p. 299.

⁴²² *Ibidem*, p. 359. Percebe-se em ALEXY uma visão mais voltada ao aspecto dialógico e, portanto, pragmático, ainda que incorporando regras argumentativas também tratadas por MACCORMICK, como bem aponta ATIENZA: “Alexy, embora defendendo uma concepção da argumentação jurídica muito semelhante à de MacCormick, representa em algum sentido um modelo oposto, pois na sua obra a componente pragmática, e em particular a dialética, é que são muito destacadas. [...] O núcleo da sua concepção é formado pela teoria do discurso: uma proposição normativa é correcta, está justificada, se é o resultado de um procedimento, o procedimento delimitado pelas regras do discurso, que se compõe tanto de regras semânticas (referidas às proposições) como pragmáticas (referidas ao comportamento do orador). De maneira que, poderia dizer-se, os critérios de racionalidade prática (universalidade, coerência, etc.) que MacCormick apresentava em termos “materiais” (como exigências que as premissas devem satisfazer para serem boas razões) e monológicos, assumem em Alexy um carácter preferentemente processual e dialógico [...]” Cf. ATIENZA, Manuel. **O Direito...**, *op. cit.*, p. 363. Veja-se também: TEIXEIRA, Inês. **Encantamento...**, *op. cit.*, p. 129.

uma situação dialógica idealizada.

Convém, contudo, apontar que existem numerosas previsões do ordenamento jurídico brasileiro, a indicar que tais regras se encontram positivadas em nosso sistema e servem de guia para a aplicação do Direito. E tais regras de racionalidade discursiva no âmbito do Direito Positivo brasileiro – como um exemplo dentre vários outros ordenamentos – podem ser encontrados, exatamente porque, ao se adotar o ideal do Estado de Direito, não se pode olvidar que este possui um relevantíssimo aspecto dinâmico, exemplificado pelo direito de defesa: é relevantíssimo “deixar tudo aquilo que é contestável ser contestado”.⁴²³ Com efeito, há uma vasta rede de outorga de competências decisórias, tanto no âmbito judicial quanto legislativo e administrativo, permitindo-se a discussão, a rediscussão, as impugnações e os recursos os mais variados. Essa ampla possibilidade de contestação, em meio à garantia de publicidade dos atos, traz uma garantia de, ao menos tendencialmente, buscar-se a racionalidade dialógica no âmbito da aplicação-criação normativas. Em vários outros casos nosso ordenamento jurídico prevê expressamente a adoção de sistemas de votação por maioria e órgãos colegiados, o que colabora para a discussão e consenso decisório. O Poder Legislativo é o exemplo mais claro, mas as decisões colegiadas também aparecem no âmbito do Poder Executivo e do Poder Judiciário. Tudo isso corrobora para decisões “razoáveis”, no sentido apontado por MACCORMICK.⁴²⁴

Nota-se que a situação do discurso ideal, para o próprio HABERMAS, é excluída pelas limitações de espaço-tempo do processo comunicativo.⁴²⁵ Em se tratando de um ordenamento jurídico real, que necessita resolver problemas reais, a discussão não pode ser eterna sob pena de os meios de solução se tornarem meios de dúvida eterna – um oxímoro. Há limites para o fenômeno discursivo no Direito tais como: prazos de decadência, prescrição, prazos processuais, preclusões etc. Tais limites, de um lado, impedem a existência de uma situação de discurso ideal na forma habermasiana; de outro, possibilitam que o ordenamento jurídico cumpra o seu papel de regular a conduta humana, o que exige levar em consideração a realidade da vida humana, também limitada espaço-temporalmente.

Recordando a visão já mencionada de SCHAUER sobre os métodos conversacional e entrincheirado de discurso – agora transposta para a realidade jurídica do ordenamento

⁴²³ MACCORMICK, Neil. **Retórica...** *op. cit.*, p. 42.

⁴²⁴ *Ibidem*, p. 222. Convém citar PERELMAN: “Em certas sociedades, o exercício da argumentação, em variados setores, é monopólio de pessoas ou de organismos especialmente habilitados para isso; às vezes ele é submetido à autorização ou à censura prévia; quase sempre há áreas em que a argumentação corre o risco de ser ilegal, de violar uma legislação que protege interesses públicos ou privados. Para poder tomar a palavra, é mister, em grande número de casos, possuir uma qualidade, ser membro ou representante de um grupo. Às vezes a argumentação é limitada, quanto à sua duração, ao seu objeto, ao momento em que pode ser apresentada: existem, nessa matéria, costumes e regulamentos, e os códigos de processo civil e penal podem ser utilmente examinados desse ponto de vista”. Cf. PERELMAN, Chaïm. **Retóricas**, *op. cit.*, p. 305.

⁴²⁵ ALEXY, Robert. **Teoria...**, *op. cit.*, p. 105.

positivo brasileiro –, apesar de existirem os entrincheiramentos do ponto de vista da fixação normativa em graus variados, parece-nos que sempre haverá um espaço para, ao menos, um resquício conversacional que se faz presente no âmbito dos procedimentos de aplicação do Direito.⁴²⁶ O entrincheiramento nunca é absoluto: sempre haverá uma janela aberta para a discussão sobre a inconstitucionalidade de uma lei, por exemplo; sempre será possível a discussão, no âmbito judicial, sobre a efetiva ocorrência dos fatos e de sua subsunção às regras – e, aqui, recordamos MACCORMICK e o caráter narrativo das provas, também sujeitas à interpretação.⁴²⁷

1.3.3.2 Uma síntese da Nomodinâmica: o procedimento conforma o conteúdo, ou, conciliando Kelsen e as Teorias da Argumentação

Diante da difícil realidade da potencial inexistência de uma única resposta correta na interpretação jurídica –, diante das próprias limitações da linguagem –, está-se diante de um grave problema.⁴²⁸ Afinal “[s]abidamente, pessoas razoáveis, que se debruçam seriamente sobre uma questão complexa podem discordar razoavelmente sobre qual seria a resposta razoável”.⁴²⁹ É a falta da régua para a medição, como afirma PERELMAN.⁴³⁰ Em tais casos, “a resposta pode depender de saber quem é a pessoa com mais autoridade para julgar” ou de “votação por maioria, ordenação hierárquica de decisões ou ainda a combinação desses dois mecanismos” que “podem ser a única solução factível para lidar com opiniões conflitantes”, eis que se entra no campo do subjetivismo.⁴³¹ Como recorda ALEXY, esses são exemplos de procedimentos para limitar “o que é discursivamente possível de um modo racional”, dentre os quais estão “as regras da legislação parlamentar fundamentadas no princípio da maioria de voto na e fora da representação e as várias regras de procedimento”.⁴³²

⁴²⁶ SCHAUER, Frederick. **Las reglas...**, *op. cit.*, p. 98-108, *passim*.

⁴²⁷ MACCORMICK, Neil. **Retórica...** *op. cit.*, p. 54. Também para PERELMAN, tem-se a necessidade de justificação em relação a elementos de fato ou de direito, seja pela negativa dos fatos, ou porque eles não são criticáveis, seja porque eles estão conforme as regras ou pela recusa das regras: os fatos tratados pela ciência raramente precisam de justificação, por serem repetíveis e, desse modo, controláveis; isso não ocorre com acontecimentos datados, sujeitos a provas testemunhais e outros vestígios, em que, de forma livre ou regulamentada, necessita-se do recurso a técnicas argumentativas para sua afirmação ou refutação. Cf. PERELMAN, Chaïm. **Retóricas**, *op. cit.*, p. 172.

⁴²⁸ Esclarecemos que existem muitas hipóteses em que a resposta única é consensual para os usuários da linguagem jurídica, inclusive em vários casos em que a ambiguidade e a vaguidade são diminuídas ao extremo, como com o uso de conceitos numéricos – basta recordar da legislação processual civil acerca dos prazos processuais. Ao inexistir disputa exegética, ainda que em tese os vocábulos utilizados pela legislação comportassem mais de uma interpretação possível, há uma resposta única do ponto de vista semântico-pragmático, ao menos enquanto inexistir a controvérsia.

⁴²⁹ MACCORMICK, Neil. **Retórica...** *op. cit.*, p. 214.

⁴³⁰ PERELMAN, Chaïm. **Lógica...**, *op. cit.*, p. 139-140.

⁴³¹ MACCORMICK, Neil. **Retórica...** *op. cit.*, p. 214.

⁴³² ALEXY, Robert. **Teoria...**, *op. cit.*, p. 199-200.

Na Linguística, discute-se a necessidade de modelos de atualização, ou seja, de conversão da língua em fala, assim como as regras que organizam o discurso, em crítica à visão de SAUSSURE de que a *parole* seria o campo de total liberdade individual do falante – e aqui, o paralelo com a ampla discricionariedade do aplicador da norma na visão de parcela do Positivismo torna-se evidente.⁴³³ No Direito, os atos de fala são as decisões jurídicas, que, “falando” a língua artificial num processo dinâmico, geram textos em que encontramos como entidades elementares as normas jurídicas – que se ligam em redes como as palavras se ligam em frases e como estas se ligam em períodos –, os sentidos básicos de prescrição, reconstruídos racionalmente pelo intérprete da leitura do material bruto do ordenamento – os textos de direito positivo – até formar um todo coerente, global ou localmente: ou seja, o sistema jurídico.⁴³⁴

A linguagem também vai do mais simples e abstrato ao mais complexo e concreto, num processo regido por mecanismos de conversão da imanência/conteúdo à manifestação/expressão, mediadas pela enunciação que permite “a discursivização da língua, que permite a passagem da competência à performance, das estruturas semióticas virtuais às estruturas realizadas sob a forma de discurso”.⁴³⁵ Vai-se da competência ao efetivo desempenho, da *langue* à *parole*: eis o paralelo com o *iter* da paulatina concretização das normas jurídicas, o processo de positivação do Direito pela sucessiva aplicação/criação de normas: a **nomodinâmica**.⁴³⁶

Como exposto, a possibilidade de análise do Direito sob um viés semântico-pragmático da racionalidade discursiva, a nosso ver, não se contrapõe à análise sintático-semântica do positivismo kelseniano. Pelo contrário, parece ser uma complementação que leva a uma visão mais completa do objeto de estudo, permitindo uma instância de controle metalinguístico sobre as possibilidades interpretativas a serem adotadas, para além da moldura normativa inicialmente encontrada. Nesse ponto, concordamos com HABERMAS

⁴³³ FIORIN, José Luiz. **As astúcias...**, *op. cit.*, p. 25; SAUSSURE, Ferdinand de. **Curso de Linguística Geral**, *op. cit.*, p. 81-83.

⁴³⁴ ROBLES, Gregório. **O direito...**, *op. cit.*, p. 1-3, 6-9. Sobre o coerentismo global e local, veja-se: MARANHÃO, Juliano Souza de Albuquerque. **Positivismo...**, *op. cit.*, p. 155-160 e o item II da Introdução, *supra* (nota 31). A aplicação da teoria dos atos de fala no âmbito da dogmática do Direito Tributário brasileira não é inédita. A respeito, veja-se: CARVALHO, Cristiano. **Ficções...**, *op. cit.*, p. 30-66; CARVALHO, Cristiano. **Teoria...**, *op. cit.*, p. 52-54; CARVALHO, Cristiano. Presunções e Ficções na Imposição de Sanções Tributárias. In: CARVALHO, Ana Carolina Papacosta Conte de *et al.* **Derivação e Positivação no direito tributário**. VIII Congresso do Instituto Brasileiro de Estudos Tributários. São Paulo: Noeses, 2011, p. 309-330; GAMA, Tácio Lacerda. **Competência Tributária: Fundamentos para uma Teoria da Nulidade**. 2. ed. rev. ampl. São Paulo: Noeses, 2011, p. 301-305.

⁴³⁵ VOLLI, Ugo. **Manual...**, *op. cit.*, p. 135-137; FIORIN, José Luiz. **As astúcias...**, *op. cit.*, p. 31.

⁴³⁶ CLARICE VON OERTZEN DE ARAÚJO também intuiu a relevância da dicotomia chomskyana “competência/desempenho” no âmbito da análise discursiva do Direito. Cf. ARAÚJO, Clarice von Oertzen de. **Incidência...**, *op. cit.*, p. 180-181.

quanto à possibilidade de uma análise formal do processo de fala – pragmática –, ao lado da análise formal da língua – sintática e semântica.⁴³⁷ Daí que o casamento entre a noção sintático-semântica de moldura normativa kelseniana com o controle racional-argumentativo de cunho semântico-pragmático parece vital: o próprio Direito Positivo conforma os limites da argumentação, diminuindo as possibilidades de decisões fora da moldura normativa, o que parece bastante presente num Estado de Direito como o brasileiro. Por tudo isso, é possível conciliar as análises estática e dinâmica do Direito, pois “o caráter argumentativo do Direito não é a antítese do Estado de Direito, mas um de seus componentes”.⁴³⁸ A junção dos enfoques sintático-semântico e semântico-pragmático – ou, nas palavras de HUMBERTO ÁVILA, um estudo que abarque as dimensões lógico-semântica e discursiva-argumentativa do Direito – colabora no enriquecimento da compreensão desse complexo objeto de estudo.⁴³⁹

Tem-se a eterna tensão linguístico-jurídica para a compreensão do sentido das normas, para o preenchimento das premissas do silogismo jurídico; nisso estamos de acordo com CLARICE VON OERTZEN DE ARAÚJO, aduzindo que tais espaços são fixados numa “lógica” própria, eminentemente dialógica, retórica, argumentativa, observando-se o devido processo legal, a ampla defesa, de forma processual, procedimental.⁴⁴⁰ É possível a reconstrução racional de uma decisão jurídica por meio da inferência silogística, o que não significa dizer que o ato decisório é uma dedução: decidir é um ato de vontade não determinado pela lógica, mas nada impede a condução, como recorda TARUFFO sobre sentenças judiciais, por métodos racionais, noções controláveis e o fornecimento de justificações adequadas das escolhas realizadas, “segundo os critérios havidos por aceitáveis no contexto social e cultural de nosso tempo”.⁴⁴¹ Por meio da reconstrução racional, é possível verificar, num nível metalinguístico, se a decisão é juridicamente justificada pelas premissas do argumento.⁴⁴²

Não é absurdo dizer, quando analisamos um Estado Democrático de Direito – o *Rechtsstaat* ou o *Rule of law* – que parece pressuposto nas teorias acima elencadas, que, levando-se em consideração valores positivados num dado ordenamento jurídico, inclusive o da democracia e do poder estatal limitado, a noção de controle da argumentação jurídica passe a fazer muito sentido.⁴⁴³ Num regime democrático existem limites postos pelo Direito

⁴³⁷ HABERMAS, Jürgen. **Racionalidade...**, *op. cit.*, p. 17.

⁴³⁸ MACCORMICK, Neil. **Retórica...** *op. cit.*, p. 42.

⁴³⁹ ÁVILA, Humberto. **Teoria da Segurança Jurídica**. 4. ed. rev. atual. ampl. São Paulo: Malheiros, 2016, p. 272-273.

⁴⁴⁰ ARAÚJO, Clarice von Oertzen de. **Incidência...**, *op. cit.*, p. 176.

⁴⁴¹ RODRÍGUEZ, Jorge L. **Lógica de...**, *op. cit.*, p. 252; TARUFFO, Michele. **Senso comum...**, *op. cit.*, p. 41.

⁴⁴² RODRÍGUEZ, *op. cit.*, p. 252.

⁴⁴³ Obviamente que a ideia de um “auditório universal”, mesmo nas vertentes procedimentais, pressupõe uma racionalidade que poderia redundar numa metafísica razão prática de tipo kantiano que, no âmbito jurídico, resvalaria para algum tipo de jusnaturalismo. Afinal, partindo-se de uma visão positivista, será direito positivo mesmo um direito arbitrário, que cause rechaço, que contrarie

Positivo à criação, interpretação e aplicação normativas, além daqueles ínsitos à própria linguagem natural. Parece-nos que tais limites positivados no caso brasileiro correspondem, em grande medida, aos limites do discurso racional predicados por vários autores que analisaram teorias da argumentação jurídica, ainda que com diversas limitações temporais e procedimentais que impedem o alcance de uma situação ideal de discurso, tendo em vista as necessidades e objetivos do Direito.⁴⁴⁴ Outrossim, há ideias predicadas pelos referidos autores que podem servir para a construção de novos limites interpretativos de caráter semântico-pragmático, que colaborem para maior segurança no fenômeno de aplicação do direito, e, portanto, tornem tal atividade mais racional.⁴⁴⁵ Digamos que o ordenamento jurídico prevê diversos instrumentos que permitem, o mais possível, que as normas criadas se mantenham dentro da moldura da norma aplicada, sendo isso o esperado num Estado de Direito. Tudo isso se dá no contexto de discussão pública, em que existem sentidos e interpretações compartilhados pelo auditório jurídico: por mais que haja vontade no ato decisório, ela não é completamente livre; há constrangimento semântico-pragmático, decorrente da linguagem jurídica mutuamente utilizada, por exemplo, na jurisprudência, doutrina, ou mesmo da linguagem natural. Nesse sentido, FREDERICK SCHAUER:

Decir que “no se admiten perros” es una regla jurisdiccional parece extraño, aunque ella confiere potestad quien há de aplicarla para determinar qué es un perro. En la mayoría de los casos, no obstante, esta determinación ya habrá sido hecha por la comunidad lingüística. Pero sí la regla se presenta de un modo diferente, y prohíbe la denegación de la “protección igualitária de las leyes”, o “contratos, maquinaciones y conspiraciones que restrinjan el comercio”, o “conducta indigna de un caballero”, o “conducta antideportiva”, ella posee un aspecto jurisdiccional o de asignación de potestades dominante asociado con su aspecto regulativo, pues toda aplicación exige del decisor que lleve a cabo la determinación lingüística (y quizás social) de qué conducta es “no igualitária”, “restrictiva del comercio”, “indigna de um caballero” o “antideportiva”.⁴⁴⁶

princípios morais que consideremos básicos. Assim, poderia haver direito positivo em que as regras do diálogo retórico predicadas por HABERMAS, ALEXY ou MACCORMICK não se aplicassem, caso em que não seria possível um controle racional por nenhum auditório, eis que as normas e suas interpretações dependessem, unicamente, da vontade de uma autoridade competente, um tirano, por exemplo. Obviamente que o controle da racionalidade do discurso só parece fazer sentido no contexto de um Estado Democrático de Direito, pelo que não seria, a nosso ver, uma necessidade ontológica do Direito, mas algo ínsito a determinados direitos positivos. Algo contingente portanto. Mesmo um ordenamento jurídico totalitário – algo indesejável e que do ponto de vista político abominamos –, seria considerado um ordenamento jurídico. A definição do que vem a ser Direito, em tal recorte, independe da valoração moral do conteúdo normativo.

⁴⁴⁴ HABERMAS, Jürgen. **Direito...**, *op. cit.*, p. 292-294.

⁴⁴⁵ “O esforço do intérprete, e a função mesma da argumentação jurídica, é intersubjetivar o subjetivo. No final, restará um quê de subjetivo na argumentação. Mas um subjetivo que se pode ver. Na verdade, a argumentação jurídica não aniquila a subjetividade; mantém-na sob controle crítico”. ÁVILA, Humberto. Argumentação jurídica e a imunidade do livro eletrônico. **Revista da Faculdade de Direito da UFRGS**, Porto Alegre, v. 19, mar. 2001, p. 180.

⁴⁴⁶ SCHAUER, Frederick. **Las Reglas...**, *op. cit.*, p. 292-293.

Uma possibilidade de controle argumentativo-jurídico pode se dar através da busca do que FREDERICK SCHAUER chama de **justificações das regras** – afinal, no nosso sistema, poderíamos apontar os próprios princípios como tais justificativas, inclusive por meio de inferências indutivas ou abduativas, como bem trabalhado por JULIANO MARANHÃO.⁴⁴⁷ Com isso, limitam-se o número de interpretações possíveis para o aplicador do Direito, posto que “[l]a prescripción de esa meta o la proscripción de ese mal constituyen la justificación que determina qué generalización conformará el predicado fáctico de la regla”.⁴⁴⁸ Para o autor, as normas jurídicas existem no seio de sistemas de comunicação e controle complexos, que só podem ser compreendidos com referência a condições a elas externas.⁴⁴⁹

Peguemos o exemplo brasileiro, em que existem valores positivados que fazem parte do ordenamento jurídico: a legalidade, a impessoalidade, a motivação, a democracia, o federalismo, e toda uma miríade axiológico-normativa. Não deixam de ser tais normas, comumente chamadas de “princípios”, formas de contenção do arbítrio das autoridades que põem e interpretam normas. Nesse caso, a ligação entre a visão sintático-semântica kelseniana e uma racionalidade retórica semântico-pragmática passam a fazer sentido e a ganhar extrema importância. A vontade da autoridade na escolha das respostas possíveis dentro da moldura normativa não é mais absoluta e incontrolável. Isso se dá através de complexas interações comunicacionais entre a interpretação da autoridade e a doutrina jurídica, a jurisprudência, a política, a economia *etc.*

Uma tal visão permite a existência de um **procedimento racional de discursividade jurídica**, em que a forma controlável do discurso permite uma aplicação **tendente** à maior segurança jurídica e racionalidade, com menor possibilidade de decisões que ultrapassem os limites da moldura normativa, ou seja, das possibilidades interpretativas dos textos do Direito Positivo. Isso é deveras relevante, se o que se pretende é a observância dos padrões democráticos de aplicação geral das leis.

Até mesmo a norma opcional “fora da moldura”, a que alude Kelsen passa a ser controlável: tem-se a **moldura possível** como paradigma e normas que dela fujam podem ser invalidadas, mediante atuação dos membros do auditório jurídico em geral, seja por meio de recursos administrativos, de ações e de recursos judiciais, de modificações legislativas, de vetos em projetos de lei, de pareceres contrários no âmbito do Legislativo, e um amplo *etcetera*, previstos no ordenamento jurídico nacional. Nesse sentido, afirma o próprio Kelsen:

⁴⁴⁷ SCHAUER, Frederick. **Las Reglas...**, *op. cit.*, p. 133-136 e p. 154-156, exemplificativamente; MARANHÃO, Juliano Souza de Albuquerque. **Positivismo...**, *op. cit.*, *passim*.

⁴⁴⁸ SCHAUER, Frederick. **Las Reglas...**, *op. cit.*, p. 86.

⁴⁴⁹ *Ibidem*, p. 66.

A diferença, contudo, reside em que as leis criadas pela segunda via, sendo embora válidas, são anuláveis por um processo especial. Com isto exprime-se que a Constituição, se bem que não possa excluir a segunda via, dá no entanto preferência à primeira.⁴⁵⁰

Afinal, o exegeta não está isolado do mundo e sua atividade não é – ou não deveria ser, num Estado Democrático de Direito – uma função solipsista. Há um contexto compartilhado, há mínimos de sentido que limitam a atuação do intérprete, como afirma FREDERICK SCHAUER, a linguagem – inclusive jurídica – é parcialmente acontextual.⁴⁵¹ Existe compreensão mútua porque interpretam-se as palavras à luz de numerosos pressupostos contextuais que não se encontram nas definições das palavras.⁴⁵² Como assevera SCHAUER: “*existe algún significado que puede discernirse accediendo sólo a aquellas habilidades y comprensiones definitorias de la competencia lingüística*”.⁴⁵³

Os processos legislativo, judicial ou administrativo são complexas relações dialógicas no sentido bakhtiniano, em que se intercalam vozes contrapostas, com sucessivos enunciados em que existem cortes, interrupções e o encadeamento, até um **heteroacabamento** imposto normativamente, em que se chega ao texto final, a decisão definitiva, em que estão presentes todos os enunciados anteriores numa clara polifonia.⁴⁵⁴ Afinal, todo discurso é feito para uma resposta e não pode fugir da sombra do discurso-réplica antevisto; quem usa a língua não é o primeiro a quebrar o silêncio no mundo: ele conta com o sistema linguístico que herdou e com todos os enunciados anteriores, numa cadeia complexa, como afirma BAKHTIN.⁴⁵⁵ Ao final, o direito “falado”, “bem” ou “mal” falado – não importa –, terá uma decisão definitiva no âmbito procedimental de aplicação/criação normativa, após várias decisões provisórias num processo dialógico – normas com validade submetida à condição resolutória –, tendo as interpretações de sentido nelas constantes caráter *prima facie*, derrotáveis por meio de outra norma que fixe um sentido diferente de aplicação. A decisão final, goste-se ou não dela, equivalerá ao sentido do **interpretante final** de PEIRCE, num recorte estritamente jurídico, como bem identificou ARAÚJO, mas com a garantia de prévia e ampla discussão retórico-argumentativa para que se consiga a

⁴⁵⁰ Kelsen, Hans. **Teoria Pura...**, *op. cit.*, p. 304.

⁴⁵¹ Schauer, Frederick. **Las Reglas...**, *op. cit.*, p. 116.

⁴⁵² *Ibidem*, p. 117.

⁴⁵³ *Ibidem*, p. 118.

⁴⁵⁴ Sobre cortes, interrupções de diálogo e auto e heteroacabamento, veja-se: SILVA, Maria Cecília Pérez de Souza e. Enunciados Interrompidos: são eles inacabados? In: BRAIT, Beth (org.). **Bakhtin: dialogismo e construção do sentido**. 2. ed. Campinas: Unicamp, 2005, p. 172-173.

⁴⁵⁵ BAKHTIN, Mikhail. **Marxismo...**, *op. cit.*, p. 132, p. 145-146; DAHLET, Patrick. Dialogização Enunciativa e Paisagens do Sujeito. In: BRAIT, Beth (org.). **Bakhtin: dialogismo e construção do sentido**. 2. ed. Campinas: Unicamp, 2005, p. 81; MACHADO, Irene A. Os gêneros e o corpo do acabamento estético. In: BRAIT, Beth (org.). **Bakhtin: dialogismo e construção do sentido**. 2. ed. Campinas: Unicamp, 2005. p. 131-148. p. 147.

interpretação “razoável”, dentro dos jogos linguísticos de fixação do sentido juridicizados.⁴⁵⁶

Trata-se, portanto, de racionalização procedimental, que em tese contribui para que, materialmente, seja o Direito também racional, ainda que não impeça totalmente casos de extrapolação dos limites do texto, que podem ser avaliados como **patologias de aplicação** dentro dos pressupostos aqui expostos. No limite, ainda poderia ser tomada uma decisão fora da moldura normativa. E poderia ela ser internalizada de forma imutável, pelos institutos da preclusão, do trânsito em julgado após o prazo de uma ação rescisória, da prescrição da pretensão anulatória, dentre outros mecanismos de **consolidação jurídica**. Teve-se, contudo, uma grande chance de discussão de seu teor no auditório jurídico contencioso. E sua final consolidação se dá com base em outro valor também positivado pelo sistema, dentro desse campo de uma ideologia intranormativa: **a segurança jurídica**. Não se poderia permitir a discussão eterna das interpretações e aplicações normativas realizadas, sob pena de se inviabilizar o funcionamento sistêmico. Forma-se no interior do Direito uma nítida verdade **consensual** ou **pragmática**, já não uma verdade coerentista ou uma quase-verdade da Ciência do Direito. Ainda assim, numa tal hipótese, sobraria a possibilidade de crítica externa à norma consolidada em outros auditórios, como o político ou da Dogmática, por exemplo, apesar de, juridicamente, a decisão, além de válida, passar a ser imutável. Sobre tais auditórios, falaremos um pouco a seguir.⁴⁵⁷

Em conclusão, tais instrumentos retórico-argumentativos podem ser o complemento ideal para identificar, no próprio direito positivo, instrumentos de razão prática a delimitar a discricionariedade do aplicador da norma. É o que intentamos demonstrar e esperamos ter alcançado, cumprindo a meta de CARLOS COSSIO: ir além de KELSEN, sem sair de KELSEN.⁴⁵⁸

⁴⁵⁶ PEIRCE, Charles Sanders. **Semiótica**, *op. cit.*, p. 164 e p. 168; ARAÚJO, Clarice von Oertzen de. **Incidência...**, *op. cit.*, p. 152; ARAÚJO, Clarice von Oertzen de. **Semiótica...**, *op. cit.*, p. 125-138. O interpretante final, para Peirce, é aquilo que “finalmente se decidiria ser a interpretação verdadeira se se considerasse o assunto de um modo tão profundo que se pudesse chegar a uma opinião definitiva”. Cf. PEIRCE, Charles Sanders. **Semiótica**, *op. cit.*, p. 164.

⁴⁵⁷ Veja-se a subseção 2.4.1, *infra*.

⁴⁵⁸ Anotamos que referida frase é imputada a COSSIO por SOUTO E CARVALHO, sem que tenhamos, contudo, encontrado a citação da fonte. Veja-se: BORGES, José Souto Maior. A isonomia tributária na Constituição de 1988. **Revista de Direito Tributário**, São Paulo: Malheiros, n. 64, 1994, p. 9; CARVALHO, Paulo de Barros. O Princípio da Segurança Jurídica em matéria tributária. **Revista da Faculdade de Direito**, São Paulo: USP, v. 98, jan. 2003, p. 167.

2 TRIBUTO, SEMIÓTICA E EFICIÊNCIA

2.1 GULLIVER, OS HABITANTES DE LILIPUTE E O RELÓGIO

A passagem é conhecida. Gulliver, náufrago que acaba por chegar numa ilha de homenzinhos de poucos centímetros chamada Lilipute, se vê preso e objeto da curiosidade dos anfitriões, afinal, para eles, era um gigante. Tendo, em certo momento, todos os seus pertences devidamente inventariados, os comissários do Imperador de Lilipute descrevem o seguinte objeto:

[...] pareceu-nos ser um globo parte de prata e parte de metal transparente. Pelo lado transparente, vimos certas figuras esquisitas traçadas num círculo; julgamos que lhes poderíamos tocar, mas os dedos foram retidos por uma substância luminosa. Aplicamos essa máquina junto aos nossos ouvidos; fazia um ruído contínuo, semelhante ao de um moinho d'água, e conjecturamos que, ou é qualquer animal desconhecido, ou, então, a divindade que adora; no entanto, inclinamo-nos mais para esta última opinião, porque nos afirmou [...] que raramente fazia qualquer coisa sem que o consultasse [...].⁴⁵⁹

O trecho da clássica obra de JONATHAN SWIFT narrando as viagens de Gulliver é instigante: os homenzinhos tentaram descrever um relógio, algo para eles era até então desconhecido, e, podendo enxergar cada detalhe do objeto, como num modo ampliado, o fizeram relativamente bem. Mas a descrição do relógio, por mais perfeita que o fosse, não servia para compreendê-lo: isso somente se alcança sabendo-se para o que ele serve. Os comissários tentaram presumir sua função e, apesar da justeza do raciocínio e da perfeita ironia do autor da obra acerca da escravidão humana em relação a determinados objetos, sabemos que não o fizeram bem. Um relógio, afinal, serve para medir as horas.

Sendo o Direito – e o Direito Tributário, por óbvio – uma construção social com a finalidade de regular a conduta intersubjetiva, o caráter teleológico lhe é inerente. Mas o exegeta, ao analisar uma norma jurídica isolada, em seu aspecto sintático-semântico, não verá nela, o mais das vezes, inscrita sua função. A finalidade da norma não faz parte, a nosso ver, da estrutura das normas de conduta.⁴⁶⁰ O manual de instruções para o usuário costuma ser encontrado fora da norma posta, mas ainda no ordenamento jurídico, seja nas normas de competência que lhe servem de fundamento de validade, seja em dêiticos diversos como as motivações e justificativas, seja pela construção advinda do ecossistema jurídico no qual ela se insere: o contexto e o consenso dos usuários nos diversos auditórios importa.⁴⁶¹

⁴⁵⁹ SWIFT, Jonathan. **Viagens de Gulliver**. Trad. Cruz Teixeira. Ebooksbrasil, 2004, p. 44.

⁴⁶⁰ “[...] as regras-matrizes de incidência dos tributos não prevêm, de modo algum, em sua estrutura lógica, a finalidade para a qual os mesmos são instituídos”. Cf. FISCHER, Octavio Campos. **A Contribuição ao PIS**. São Paulo: Dialética, 1999, p. 58.

⁴⁶¹ Já expuseram pensamento semelhante: CARVALHO, Paulo de Barros. **Derivação...**, *op. cit.*, L. I, p.

Recordando a classificação dos níveis dos atos de fala de AUSTIN, encontramos a função não na dimensão locucionária – o enunciado, o resultado do ato de fala –, mas na dimensão ilocucionária da fala, que, na dimensão perlocucionária – a que se refere aos efeitos concretos produzidos –, pode ou não ter sido exitosa.⁴⁶² Eis a pragmática.

Muitas vezes, só podemos compreender algo ao conhecer a sua função. Podemos decompô-lo analiticamente, realizar a mais minuciosa descrição possível, catalogar cada mínimo detalhe e, no entanto, quedarmo-nos perplexos, como homenzinhos diante de algo enorme e incompreendido.

Talvez, seja essa a situação do cientista ao se deparar com o Direito Tributário. Na Lilipute sintático-semântica já se descreveu de tudo, e muito bem. A análise estrutural foi e vem sendo realizada a contento pelos comissários do Imperador. Mas será que um cuidadoso olhar funcional não pode evitar que vejamos deuses onde só há relógios?

Na busca pela compreensão da praticabilidade tributária, comecemos pelo inventário sintático-semântico. Descobrir como ver as horas virá a seguir.

2.2 A RIQUEZA DA ANÁLISE SINTÁTICO-SEMÂNTICA DO DIREITO TRIBUTÁRIO: TRIBUTO, NORMA, REGRA-MATRIZ DE INCIDÊNCIA E HIERARQUIA

A Ciência do Direito Tributário brasileira tem sido pródiga na utilização da análise linguística de seu objeto de estudo, sendo notável os consideráveis avanços que esse tipo de estudo propiciou à sua compreensão. Talvez seja uma tendência irresistível pela preocupação com a exatidão dos termos, influência que a ideia de Legalidade Estrita teria legado-nos; quiçá, a grandiosa profusão de textos normativos nesse campo e a propalada complexidade da legislação exijam uma tal postura. A razão, não podemos identificar. Mas os ingredientes que fomentaram isso, sim.

Como já havíamos mencionado, a influência do Positivismo Jurídico kelseniano é notável na dogmática tributária brasileira – num processo que se iniciou nos anos 60 do século XX, como aponta TEODOROVICZ –, inclusive por intermédio da vertente de Lógica Jurídica da obra de LOURIVAL VILANOVA.⁴⁶³ BECKER, ATALIBA e PAULO DE BARROS CARVALHO beberam de tais fontes e os frutos de décadas desse tipo de reflexão, especialmente na Escola da PUC/SP – que hoje se autodenomina como “Construtivismo Lógico-Semântico” – são sentidos fortemente até hoje.⁴⁶⁴ Por sua vez, o Positivismo de HART influenciou relevantíssima obra de

20-27; FOLLONI, André. **Teoria do Ato Administrativo**. Curitiba: Juruá, 2006, p. 81-82.

⁴⁶² Veja-se a subseção 1.3.1, *supra*.

⁴⁶³ TEODOROVICZ, Jeferson. **História disciplinar do Direito Tributário Brasileiro**. São Paulo: Quartier Latin, 2017, p. 320-322.

⁴⁶⁴ BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria...**, *op. cit., passim*; ATALIBA, Geraldo. **Hipótese...**, *op. cit., passim*; CARVALHO, Paulo de Barros. **Teoria...**, *op. cit., passim*. Para uma visão sobre o

SACHA CALMON NAVARRO COELHO, da UFMG e da UFRJ.⁴⁶⁵ Obviamente que visões diferentes coexistiram aqui e ali; mas o Positivismo e as posteriores preocupações de ordem linguístico-semiótica foram o alicerce da dogmática tributária nacional, até o presente momento.⁴⁶⁶

Indubitável, contudo, que a maior parte das preocupações desses estudos se referiam à análise sintático-semântica do Direito Tributário, o que nos parece dar-se exatamente pela influência kelseniana e da lógica vilanoviana. Já expressamos opinião a respeito desse recorte epistemológico: é legítimo, relevante e um instrumento importantíssimo para a compreensão de certa dimensão do jurídico.⁴⁶⁷ E, pode-se afirmar, trouxe grandes contribuições à Ciência Jurídica nacional e à compreensão do Direito Tributário.

Esse enfoque estrutural possibilitou uma visão normativista do tributo⁴⁶⁸, das normas de competência tributária⁴⁶⁹ e do lançamento tributário⁴⁷⁰, o estudo das espécies tributárias e dos diferentes regimes jurídicos aplicáveis a cada uma delas⁴⁷¹, da estrutura hierárquica do sistema tributário nacional e o correto posicionamento dos mandamentos constitucionais, de

“Constructivismo Lógico-Semântico”, veja-se: CARVALHO, Aurora Tomazini de. **Curso de Teoria Geral do Direito**: o constructivismo lógico-semântico. São Paulo: Noeses, 2009, *passim*.

⁴⁶⁵ COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Teoria...**, *op. cit.*, p. 33-79.

⁴⁶⁶ Sempre existiram aproximações do objeto de estudo tributário com base em outros pressupostos jusfilosóficos. A título exemplificativo, podemos mencionar, já desde a década de 80 do século XX, conforme amplo estudo realizado por TEODOROVICZ, os casos de JOSÉ SOUTO MAIOR BORGES, IVES GANDRA DA SILVA MARTINS, RICARDO LOBO TORRES e de ALBERTO NOGUEIRA; além deles, mais recentemente, referido autor aponta, ainda, exemplificativamente, RENATO LOPES BECHO, PAULO CALIENDO e CRISTIANO CARVALHO. Agregamos, ainda, as aproximações de HUMBERTO ÁVILA em relação à principiologia de ALEXY (apesar de existirem diferenças notáveis, pois a teoria de ÁVILA é própria, ainda que haja influências do autor alemão) e JOSÉ MARIA ARRUDA DE ANDRADE, que se utiliza da Metodica Jurídica Estruturante de FRIEDRICH MÜLLER no anseio de uma visão pós-positivista do Direito Tributário. Cf. TEODOROVICZ, Jeferson. **História...**, *op. cit.*, p. 478-485, p. 544-573 e p. 612-623; BORGES, José Souto Maior. Hermenêutica histórica no direito tributário. **Revista Tributária e de Finanças Públicas**. São Paulo: RT, ano 8, n. 31, p. 112-123, mar./abr. 2000, *passim*; MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Teoria da Imposição Tributária**. São Paulo: Saraiva, 1983, *passim*; TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de Direito Financeiro e Tributário**. 16. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2009, *passim*; NOGUEIRA, Alberto. **A reconstrução dos direitos humanos da tributação**. Rio de Janeiro: Renovar, 1997, *passim*; BECHO, Renato Lopes. **Lições de Direito Tributário: Teoria Geral e Constitucional**. São Paulo: Saraiva, 2011, *passim*; CALIENDO, Paulo. **Direito Tributário: três modos de pensar a tributação**. Elementos para uma teoria sistemática do Direito Tributário. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2009, *passim*; CARVALHO, Cristiano. **Teoria...**, *op. cit.*, *passim*; ÁVILA, Humberto. **Sistema Constitucional Tributário**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2006, *passim*; ÁVILA, Humberto. **Teoria dos Princípios...**, *op. cit.*, *passim*; ROCHA, Paulo Victor Vieira da. **Teoria dos Direitos Fundamentais em Matéria Tributária: restrições a Direitos do Contribuinte e Proporcionalidade**. São Paulo: Quartier Latin, 2017, p. 36 e p. 68-69; ANDRADE, José Maria Arruda de. **Interpretação da Norma Tributária**. São Paulo: MP, 2006, p. 149-168.

⁴⁶⁷ Veja-se a subseção 1.2.3, *supra*.

⁴⁶⁸ Dois dentre numerosos exemplos: ATALIBA, Geraldo. **Hipótese...**, *op. cit.*, *passim*; CARVALHO, Paulo de Barros. **Teoria...**, *op. cit.*, *passim*.

⁴⁶⁹ Por todos: GAMA, Tácio Lacerda. **Competência...**, *op. cit.*, *passim*.

⁴⁷⁰ Dois dentre numerosos exemplos: HORVATH, Estevão. **Lançamento tributário e “autolancamento”**. 2. ed. rev. ampl. São Paulo: Quartier Latin, 2010, *passim*; SANTI, Eurico Marcos Diniz de. **Lançamento...**, *op. cit.*, *passim*.

⁴⁷¹ Por todos: ATALIBA, Geraldo. **Hipótese...**, *op. cit.*, p. 123-136.

normas gerais, da lei e de atos infralegais na positivação do Direito Tributário⁴⁷², a delimitação e a desambiguação de conceitos essenciais como a de “fato gerador”⁴⁷³, o estudo das exonerações tributárias⁴⁷⁴, das fontes do direito⁴⁷⁵ etc. Os exemplos se multiplicariam e são conhecidos do leitor.

Um típico conceito estrutural de tributo é encontrável no próprio art. 3º do Código Tributário Nacional – CTN, que apresenta os seus elementos essenciais: o caráter prestacional-pecuniário e o não enquadramento como sanção ou como relação contratual. Em trabalho anterior, de nítido caráter sintático-semântico, chegamos à definição de tributo como sendo “uma norma primária dispositiva, geral e abstrata, cujo antecedente descreve um fato lícito, e cujo conseqüente prescreve o dever de pagamento de um valor pecuniário ao Estado”.⁴⁷⁶

Pois bem. O esforço de decomposição analítico-estrutural da norma de incidência tributária chegou ao estado da arte com a criação da muito conhecida Regra-Matriz de Incidência Tributária – RMIT, pelo Prof. PAULO DE BARROS CARVALHO.⁴⁷⁷ Trata-se, como já

⁴⁷² Dois dentre numerosos exemplos: BORGES, José Souto Maior. **Lei Complementar Tributária**. São Paulo: RT, 1975, *passim*; CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 29. ed. rev. ampl. atual. São Paulo: Malheiros, 2013, *passim*.

⁴⁷³ Por todos: ATALIBA, Geraldo. **Hipótese...**, *op. cit.*, p. 54-58.

⁴⁷⁴ Alguns dentre numerosos exemplos: COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Teoria...**, *op. cit.*, *passim*; COSTA, Valterlei A. da. Natureza jurídica da isenção: não incidência *tout court*. **Revista tributária e de finanças públicas**, São Paulo, ano 26, v. 139, p. 221-244, IV trim. 2018; LUNARDELLI, Pedro Guilherme Accorsi. **Isenções tributárias**. São Paulo: Dialética, 1999, *passim*; SEIXAS FILHO, Aurélio Pitanga. **Teoria e prática das isenções tributárias**. 2.ed. Rio de Janeiro: Forense, 1990, *passim*.

⁴⁷⁵ Dois dentre numerosos exemplos: MOUSSALLEM, Tárez Moysés. **Fontes do Direito Tributário**. 2. ed. São Paulo: Noeses, 2006, *passim*; IVO, Gabriel. **Norma Jurídica**: produção e controle. São Paulo: Noeses, 2006, *passim*.

⁴⁷⁶ CUNHA, Carlos Renato. **O Simples...**, *op. cit.*, p. 81-82. Um exemplo paradigmático de análise sintático-semântica do conceito de tributo pode ser encontrado em: COSTA, Valterlei Aparecido da. Tributos em notas. In: VALLE, Maurício Dalri Timm do; VALADÃO, Alexsander Roberto Alves; DALLAZEM, Dalton Luiz (coord.). **Ensaio em homenagem ao Professor José Roberto Vieira**: ao mestre e amigo com carinho... São Paulo: Noeses, 2017, *passim*. Aqui, uma observação linguístico-normativa se faz necessária. O conceito de tributo encontrado no art. 3º, do CTN, funciona como nítido limite semântico para a compreensão de outras normas, numa rede recursiva infinita. É que não se encontra “tributo” como gênero nas normas jurídicas: encontram-se tributos específicos, instituídos por lei com base em determinadas normas de competência tributária. Utilizando o linguajar da Lógica, encontramos indivíduos, não a classe. O cientista do Direito poderia encontrar um conceito de “tributo” como um gênero formado por tributos faticamente existentes por meio de um raciocínio indutivo ou por dedução, por meio da interpretação de normas constitucionais, por exemplo. Mas, aqui, o próprio direito positivo deu-nos o conceito como num dicionário interno. Ao fazê-lo, criou uma instituição jurídica, “o tributo”, um “tipo” linguístico, uma expressão “Tû-Tû” que serve de simplificação de uma realidade normativa bem mais complexa e de difícil expressão. É algo como um atalho normativo para que o próprio direito positivo se expresse sobre todos os tributos individualmente instituídos, criando, artificialmente, uma classe com efeitos jurídicos sobre todos os indivíduos que com ela mantém relação de pertinencialidade. Sobre os tipos na Linguística, veja-se: ECO, Umberto. **Kant...**, *op. cit.*, p. 238-241.

⁴⁷⁷ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso...**, *op. cit.*, p. 256 *et seq.*; CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário**: fundamentos..., *op. cit.*, p. 80-84; CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário, Linguagem...**, *op. cit.*, p. 527-589.

tivemos oportunidade de escrever, de “um poderoso instrumental de análise científica do núcleo lógico-estrutural de uma norma de incidência tributária”, uma ferramenta de decomposição dos elementos da estrutura sintática da norma que, partindo do pressuposto da formação hipotético-condicional da norma de incidência tributária, aponta a existência dos critérios material, espacial e temporal no antecedente normativo e dos critérios pessoal – com os sujeitos ativo e passivo – e quantitativo – com a base de cálculo e a alíquota – no consequente.⁴⁷⁸

Mas convém assentar que a adoção desse tipo de decomposição da norma de incidência pressupõe muita coisa, inclusive, como afirma o próprio BARROS CARVALHO, a adoção da homogeneidade sintática da estrutura de uma norma jurídica como axioma, situação da qual procuramos nos afastar quando analisamos o tema⁴⁷⁹, ao menos como afirmação ontológica e, mormente, como fruto de um raciocínio dedutivo.⁴⁸⁰ Isso não impede o uso de referido instrumental analítico como um recurso científico que atende à noção da quase-verdade: para a quase totalidade dos casos, a Regra-Matriz de Incidência explica muito adequadamente a estrutura das normas de incidência tributária analisadas, salvando as aparências num determinado nível de análise, como demonstra a sua profícua utilização na dogmática nacional.⁴⁸¹

⁴⁷⁸ CUNHA, Carlos Renato. **O Simples...**, *op. cit.*, p. 99; CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso...**, *op. cit.*, p. 355-364; CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário, Linguagem...**, *op. cit.*, p. 533. Consignamos nossa opinião de que a indicação dos critérios da Regra-Matriz acima exposta é uma simplificação de uma realidade fática bem mais complexa, o que foi bem identificado por SACHA CALMON NAVARRO COELHO, citado de modo exemplificativo. Cf. COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Teoria...**, *op. cit.*, p. 95-107. Aclaramos que, sobre o tema, defendemos a existência de um critério pessoal na hipótese e dos critérios espacial e temporal no consequente normativo. Cf. CUNHA, Carlos Renato. Da regra-matriz de incidência tributária à regra-matriz normativa. **Revista de Direito Tributário Contemporâneo**, São Paulo: RT, ano 2, n. 4, jan./fev. 2017, p. 171-187

⁴⁷⁹ Vide a subseção 1.2.1.3, *supra*.

⁴⁸⁰ CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário: fundamentos...**, *op. cit.*, p. 7. Veja-se também: GAMA, Tácio Lacerda. **Contribuição de intervenção no domínio econômico**. São Paulo: Quartier Latin, 2003, p. 43-44; COSTA, Valterlei Aparecido da. **Tributos...**, *op. cit.*, p. 1185.

⁴⁸¹ Como exemplos, veja-se o extenso rol apresentado por JOSÉ ROBERTO VIEIRA (Cf. VIEIRA, José Roberto. Imposto sobre Produtos Industrializados: uma águia garcia marquiana entre os tributos. *In*: SANTI, Eurico M D.; ZILVETI, Fernando A.; MOSQUERA, Roberto Q. (coord.). **Tributação das empresas**: curso de especialização. São Paulo: Quartier Latin, 2006, p. 174-175), ao qual incluímos os próprios PAULO DE BARROS CARVALHO (vários tributos) e JOSÉ ROBERTO VIEIRA (IPI), além de HELENO TORRES (IR), PAULO AYRES BARRETO (IR), JOSÉ ARTUR LIMA GONÇALVES (ICMS e IR), MARÇAL JUSTEN FILHO (ISS), OCTÁVIO CAMPOS FISCHER (Contribuição ao PIS), MARCELO CARON BAPTISTA (ISS), CÍNTIA ESTEFÂNIA FERNANDES (IPTU), ANDRÉ FOLLONI (tributos sobre o comércio exterior), LUIZ ALBERTO PEREIRA FILHO (taxas), MIGUEL HILÚ NETO (Imposto de Importação e Imposto de Exportação), SANDRA LOPEZ BARBON LEWIS (IPTU), TÁCIO LACERDA GAMA (CIDEs), ROBERTO QUIROGA MOSQUERA (IOF), GLADSTON MAMEDE (IPVA), JOSÉ ANTÔNIO FRANCISCO e MARCELLO JORGE PELLEGRINA (ITR), ALBERTO MACEDO (ITBI), MAURÍCIO DALRI TIMM DO VALLE (IPI), JÚLIO AVEIRO (ITCMD), e, por fim, nossa própria obra sobre o Simples Nacional, dentre outros. Cf. CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário, Linguagem...**, *op. cit.*, p. 589-747; VIEIRA, José Roberto. **A regra-matriz...**, *op. cit.*, p. 60-131; TÔRRES, Heleno Taveira. **Pluritributação internacional sobre as rendas de empresas**. 2. ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: RT, 2001, p. 337-348, *passim*; BARRETO, Paulo Ayres. **Imposto sobre a renda e preços de transferência**. São Paulo: Dialética,

De outro lado, a preocupação do enfoque sintático-semântico no Direito Tributário se voltou com maestria para os temas da competência tributária – e suas contrapartes, as imunidades e as limitações ao poder de tributar –, assim como para o papel das normas gerais nessa área. Tem-se, aqui, nítida preocupação com a hierarquia normativa e as relações de subordinação e coordenação entre normas. Já tivemos oportunidade de nos posicionar sobre esses temas anteriormente, sob o viés sintático-semântico.⁴⁸² Aqui apenas os mencionamos para recordar as principais preocupações de análise estrutural da dogmática tributária, consignando que voltaremos a tais temas de forma mais aprofundada quando isso se fizer necessário para os objetivos deste trabalho.

2.3 O DIREITO TRIBUTÁRIO SEMÂNTICO-PRAGMÁTICO

2.3.1 A PRAGMÁTICA TRIBUTÁRIA: FRONTEIRAS DO DIREITO FINANCEIRO E DO ESTADO DE DIREITO

Para além dos prados estruturais, tão bem trabalhados pela Ciência do Direito Tributário aqui e alhures, há toda uma imensidão a ser desbravada na dimensão semântico-pragmática do Direito Tributário. Pontuam, por vezes, análises que se voltam explicitamente

2001, p. 61-96; GONÇALVES, José Artur Lima. **Imposto sobre renda**: pressupostos constitucionais. São Paulo: Malheiros, 2000, *passim*; FISCHER, Octavio Campos. **A Contribuição...**, *op. cit.*, p. 33-42; BAPTISTA, Marcelo Caron. **ISS**: do texto à norma. São Paulo: Quartier Latin, 2005, p. 120-173 e p. 251-648; FERNANDES, Cintia Estefania. **IPTU**: texto e contexto. São Paulo: Quartier Latin, 2005, *passim*; PEREIRA FILHO, Luiz Alberto. **Taxas e Preços**. 2. ed. rev. atual. Curitiba: Juruá, 2009, *passim*; FOLLONI, André. **Tributação sobre o comércio exterior**. Curitiba: Juruá, 2006, *passim*; PEREIRA FILHO, Luiz Alberto. **As taxas do sistema tributário brasileiro**. Curitiba: Juruá, 2002, *passim*; HILÚ NETO, Miguel. **Imposto sobre importações e imposto sobre exportações**. São Paulo: Quartier Latin, 2003, *passim*; BARBON LEWIS, Sandra. A. Lopez. **Do IPTU**. Belo Horizonte: Del Rey, 1994, *passim*; FRANCISCO, José Antônio; PELLEGRINA, Marcello Jorge. O imposto sobre a propriedade territorial rural, *In*: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). **Curso de Direito Tributário**. São Paulo: Saraiva, 2001, p. 469-481; AVEIRO, Júlio da Costa Rostirola. **A Regra-Matriz de Incidência do Imposto em razão da morte**. 2018. 143 f. Dissertação (Mestrado em Direito) – Universidade Federal do Paraná, Curitiba, 2018, *passim*; CUNHA, Carlos Renato. **O Simples Nacional...**, *op. cit.*, p. 301-325. Verifica-se que a RMI tem sido utilizada, ainda que com parcimônia, para análise de normas diversas, inclusive de outros campos do Direito. A título exemplificativo, teríamos a análise de BARROS CARVALHO, acerca das normas sancionadoras; a que EURICO MARCOS DINIZ DE SANTI fez em relação às normas da multa e da mora pelo não-pagamento de tributo, e do dever e sanção instrumentais; a que AURORA TOMAZINI DE CARVALHO fez da norma penal; a que MIGUEL HORVARTH JUNIOR realizou em relação à norma de benefício previdenciário; e a análise das normas de competência tributária, levada a termo por TÁCIO LACERDA GAMA. CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário, Linguagem...**, *op. cit.*, p. 758-760; SANTI, Eurico Marcos Diniz de. **Lançamento...**, *op. cit.*, p. 127-134; CARVALHO, Aurora Tomazini de. **Direito Penal Tributário**: uma análise lógica, semântica e jurisprudencial. São Paulo: Quartier Latin, 2009, p. 90-112; HORVARTH JÚNIOR, Miguel. **Direito Previdenciário**. 6. ed. São Paulo: Quartier Latin, 2006, p. 177-295, *passim*; GAMA, Tácio Lacerda. **Contribuição...**, *op. cit.*, p. 86-88

⁴⁸² CUNHA, Carlos Renato. **O Simples Nacional...**, *op. cit.*, p. 83-97.

a esse campo, mais ou menos timidamente. Dentro do que propusemos no capítulo anterior, esse enfoque é essencial para uma compreensão mais completa do objeto de estudo da Ciência Jurídica, sem que isso signifique qualquer desimportância ou equívoco no enfoque sintático-semântico.

Ao enfocarmos a análise funcional do Direito Tributário, ganha relevo não só o seu “átomo” mais marcante, a norma de incidência tributária, mas também toda uma estrutura molecular que chega a zonas fronteiriças com outras áreas do Direito. Com isso, recordamos da ilusão que é a separação do jurídico em setores estanques: não parece haver controle migratório no sistema jurídico, sendo tal divisão, realmente, uma opção didática, afirmação comum⁴⁸³ que parece ser olvidada logo após ser pronunciada, numa busca desenfreada por retirar da análise “tributária” todo e qualquer resquício de “financeirismos”, “administrativismos” e outros “ismos” – com exceção de “constitucionalismos”, recebidos sempre de bom grado. O esforço doutrinário de meados do século XX para dar autonomia à Ciência do Direito Tributário foi notável e sua importância é indiscutível; mas, como obtempera PAULO AYRES BARRETO, talvez tenhamos ido de um extremo a outro, “de uma situação na qual conceitos jurídicos e de Ciência das Finanças eram tratados sem o necessário corte metodológico, como se pertencessem a uma mesma Ciência” ao “estágio em que as prescrições normativas de Direito Financeiro não são consideradas como juridicamente relevantes.”⁴⁸⁴

Ganha importância, do mesmo modo e até por conta de tal estrutura molecular, a preocupação com o ordenamento jurídico. Da Constituição ao lançamento tributário, da lei à sentença judicial, o texto todo, com suas motivações ou justificativas, torna-se relevante para uma compreensão do Direito Tributário que leve em consideração os seus usuários: o Estado-Administração, o contribuinte, o Judiciário, a doutrina *etc.*, assim como a forma como foi produzido o texto, suas causas e finalidades.

⁴⁸³ FALCÃO, Amílcar de Araújo. **Introdução ao Direito Tributário**. 3. ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Forense, 1987, p. 11; BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria...**, *op. cit.*, p. 33; JARACH, Dino. **O fato impositivo**: teoria geral do Direito Tributário substantivo. 2. ed. Trad. Dejalma de Campos. São Paulo: RT, 2004, p. 56-57; CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso...**, *op. cit.*, p. 47-49; MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 31. ed. rev. atual. ampl. São Paulo: Malheiros, 2010, p. 59; COSTA, Regina Helena. **Curso de Direito Tributário**: Constituição e Código Tributário Nacional. 3. ed. rev. atual. ampl. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 32; COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 13. ed. rev. atual. ampl. Rio de Janeiro: Forense, 2014, p. 30; ANDRADE, José Maria Arruda de. **Interpretação...**, *op. cit.*, p. 27; BECHO, Renato Lopes. **Lições...**, *op. cit.*, p. 41. A difusão de tal entendimento se deu a partir dos anos 60 do século XX, conforme aponta TEODOROVICZ. Cf. TEODOROVICZ, Jeferson. **História...**, *op. cit.*, p. 333-338. Em sentido contrário nos dias atuais, defendendo também a existência de autonomia científica, de modo exemplificativo: DIFINI, Luiz Felipe Silveira. **Manual de Direito Tributário**. 4. ed. atual. São Paulo: Saraiva, 2008, p. 11.

⁴⁸⁴ BARRETO, Paulo Ayres. **Contribuições**: Regime Jurídico, Destinação e Controle. São Paulo: Noeses, 2006, p. 25.

A riqueza de tal tipo de análise é incontestável. Importa esclarecer que a pragmática é muito mais do que o Direito Tributário como ele é entendido pelos tribunais, ainda que também o seja. É pragmática uma análise que verifica como o legislador aplica a Constituição, como a Administração Tributária aplica a lei, como o contribuinte a interpreta e a ela se sujeita – ou não. Do ponto de vista da norma de incidência tributária, também é pragmático um estudo que se preocupa com o aspecto funcional: quais as funções dos tributos? Quais suas causas? E qual a função do Direito Tributário como um todo, o nome que se costuma dar a esse conjunto local de normas que trata de vários aspectos da relação jurídico-tributária?

Voltemos a refletir sobre o conceito de tributo. No art. 3º do CTN e de forma pacífica na doutrina especializada, vê-se um conceito nitidamente sintático-semântico, preocupado com a estrutura da norma de incidência tributária, como recordamos há pouco.⁴⁸⁵ Mas o próprio direito positivo entrega um conceito semântico-pragmático de tributo, focado no aspecto funcional, como se vê do art. 9º, da Lei Federal n. 4.320/64.⁴⁸⁶ E uma compreensão mais completa do que vem a ser o tributo parece exigir a conjugação de tais dimensões: a própria literalidade do art. 3º do CTN é lacunosa sobre a tal “prestação pecuniária compulsória”, afinal, devida a quem? Em rigor, poderia ser a qualquer um, desde que instituída em lei, podendo incluir-se em tal conceito, acidentalmente, obrigações que sabemos todos não serem tributo.

A única pista é a parte final do dispositivo, que fala de cobrança “mediante atividade administrativa”, remetendo à ideia de Estado – ainda sendo uma pista falha, eis que explica mal o lançamento por homologação, por exemplo. Trata-se de informação essencial que está pressuposta no CTN, mas que aparece às escancaras na Lei Federal n. 4.320/64: o tributo é instituído por entes públicos, constituindo-se em “receita derivada” – expressão não definida legalmente, apontada pela doutrina como sendo o valor que é acrescido ao patrimônio estatal de forma definitiva, oriunda do patrimônio do particular.⁴⁸⁷ De uma tacada já se sabe que a

⁴⁸⁵ “Com efeito, a definição [do art. 3º, do CTN] apresenta grande preocupação com a ‘estrutura’ do tributo e nenhuma com a sua ‘função’. Não estão refletidas, na definição do Código, preocupações com os fundamentos do tributo (p. ex., capacidade contributiva) nem com suas finalidades (p. ex., custeio da despesa pública), nem com o credor do tributo (se apenas a entidade política [União, Estados-federados e Municípios] ou também outras pessoas jurídicas. A definição é asséptica, sem cores que retratem a vida da tributação”. Cf. GRECO, Marco Aurélio. Breves notas à definição de tributo adotada pelo Código Tributário Nacional do Brasil. In: SANTI, Eurico Marcos Diniz de (coord.). **Curso de Direito Tributário e Finanças Públicas**: do fato à norma, da realidade ao conceito jurídico. São Paulo: Saraiva, 2008, p. 427 [esclarecemos nos primeiros colchetes].

⁴⁸⁶ “Art. 9º Tributo é a receita derivada instituída pelas entidades de direito público, compreendendo os impostos, as taxas e contribuições nos termos da constituição e das leis vigentes em matéria financeira, destinado-se o seu produto ao custeio de atividades gerais ou específicas exercidas por essas entidades.” Veja-se sobre o tema: SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário**. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 130-131.

⁴⁸⁷ RAMOS FILHO, Carlos Alberto de Moraes. **Curso de Direito Financeiro**. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 152; OLIVEIRA, Regis Fernandes de; HORVATH, Estevão. **Manual de Direito Financeiro**. 6. ed. rev. São Paulo: RT, 2003, p. 57; BALEEIRO, Aliomar. **Uma Introdução à Ciência das Finanças**.

“prestação pecuniária” é exigida pelo Estado do particular, o que ainda é uma ideia simplória, pois o Estado pode exigi-lo do Estado e há quem afirme que, ainda que instituída pelo Estado, ela possa ser cobrada por particulares.⁴⁸⁸ Mas já se tem uma noção mais clara sobre tal instituto.

Contudo, o dispositivo em comento vai além, dizendo para que serve a prestação pecuniária e deixando às claras seu aspecto funcional: “o seu produto” destina-se “ao custeio de atividades gerais ou específicas exercidas por essas entidades”. O tema da destinação da arrecadação há décadas tem sido relegado pelos tributaristas como um tema de Direito Financeiro, com uma recente valorização pelas peculiaridades das contribuições do art. 149 e 149-A, da Constituição de 1988 (CF/88).⁴⁸⁹ Saber, contudo, que o produto de sua arrecadação se destina ao cumprimento das funções estatais serve, ao mesmo tempo, para justificá-lo por sua finalidade. E, ao focar o tributo sob o viés semântico-pragmático, saber sua finalidade – ainda que geral, sem especificações técnicas mais afetas ao Direito Financeiro – é algo que ganha relevância.⁴⁹⁰

Note-se que, além das preocupações com as finalidades, podemos ainda perquirir acerca das causas.⁴⁹¹ É o que MARCO AURÉLIO GRECO chama de “racionalidade das

15. ed. atual. Dejalma de Campos. Rio de Janeiro: Forense, 1997, p. 155 *et seq.*; MOREIRA, André Mendes; MACHADO, Sophia Goreti Rocha. Conceito de tributo e sua divisão em espécies. In: GRUPENMACHER, Betina Treiger (coord.). **Tributação...**, *op. cit.*, p. 17; FALCÃO, Amílcar de Araújo. **Introdução...**, *op. cit.*, p. 6; TORRES, Ricardo Lobo. **Curso...**, *op. cit.*, p. 186; SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário**, *op. cit.*, p. 119 e p. 128. Note-se que a figura do “empréstimo compulsório”, de nítida natureza tributária no pós-88, coloca em xeque a definição de tributo exclusivamente como receita derivada, eis que poderíamos apontá-lo como uma mera entrada.

⁴⁸⁸ Por todos: CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso...**, *op. cit.*, p. 318-319.

⁴⁸⁹ GRECO, Marco Aurélio. **Contribuições**: uma figura “sui generis”. São Paulo: Dialética, 2000, p. 117-130; BARRETO, Paulo Ayres. **Contribuições...**, *op. cit.*, p. 166-202; KONKEL JUNIOR, Nicolau. **Contribuições Sociais**: Doutrina e Jurisprudência. São Paulo: Quartier Latin, 2005, p. 119-152; SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário**, *op. cit.*, p. 156-158; PAULSEN, Leandro; VELLOSO, Andrei Pitten. **Contribuições**: Teoria Geral, Contribuições em espécie. 2. ed. rev. ampl. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2013, p. 27-34, p. 43-45, p. 58-73; GAMA, Tácio Lacerda. **Contribuição...**, *op. cit.*, p. 84-86; DERZI, Misabel de Abreu Machado. Notas de Atualização. In: BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**. 11. ed. Atual. Rio de Janeiro: Forense, 2001, p. 68-69. SCAFF chega a defender a existência do Princípio da Afetação para as Contribuições. Cf. SCAFF, Fernando Facury. Direitos Humanos e a Desvinculação das Receitas da União. In: FISCHER, Octavio Campos (coord.). **Tributos e Direitos Fundamentais**. São Paulo: Dialética, 2004, p. 63; TEODOROVICZ, Jeferson. **História...**, *op. cit.*, p. 639.

⁴⁹⁰ Um amplo estudo sobre a vinculação de receitas públicas e o princípio da não-afetação foi realizado por ANDRÉ CASTRO CARVALHO. Cf. CARVALHO, André Castro. **Vinculação de Receitas Públicas**. São Paulo: Quartier Latin, 2010, *passim*.

⁴⁹¹ Não estamos aqui a cogitar das teorias causais para a generalidade dos tributos. Sobre o tema, veja-se: BALEEIRO, Aliomar. **Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar**. 7. ed. atual. Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2003, p. 711-741; JARACH, Dino. **O fato...**, *op. cit.*, p. 114-130; BARRETO, Paulo Ayres. **Contribuições...**, *op. cit.*, p. 43-48; TÔRRES, Heleno Taveira. **Direito Constitucional Tributário e Segurança Jurídica**: metódica da segurança jurídica do sistema constitucional tributário. 2. ed. rev. atual. ampl. São Paulo: RT, 2012, p. 574-603; SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário**, *op. cit.*, p. 161-166; SCHOUERI, Luís Eduardo. **Normas tributárias indutoras e intervenção econômica**. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 131-155.

necessidades”, que se preocupa com as razões justificadoras, o que, em determinados tributos, se torna essencial.⁴⁹² É o caso do que podemos denominar como “tributos causais”, que exigem determinado pressupostos prévios ou concomitantes à sua instituição e arrecadação, como requisito de validade, tais como o empréstimo compulsório (art. 148, CF/88) e o imposto de guerra (art. 154, II, CF/88).⁴⁹³ Em tais casos, a causa pode cessar, a necessidade pode ser satisfeita, “o que poderia fazer com que desapareça a razão determinante daquela previsão [...] o que, em tese, poderia ensejar o reconhecimento do ‘esgotamento’ da previsão normativa e consequente extinção da determinação”.⁴⁹⁴ Obviamente, forma-se um liame entre a causa e a destinação dos recursos, vinculada às despesas necessárias ao enfrentamento da causa instituidora.⁴⁹⁵

Um conceito estrutural-funcional de tributo, portanto, oriundo do que importa dos textos de direito positivo brasileiro, poderia ser apontado como “toda prestação pecuniária compulsória paga pelo particular ao Estado, que não constitua sanção de ato ilícito, cujo produto da arrecadação destina-se ao custeio das atividades estatais”.⁴⁹⁶

Quando se passa para um olhar mais amplo, referente à função de todo o Direito Tributário, surgem interessantes reflexões. Podemos vislumbrar, aqui, uma tridimensionalidade teleológica, formada pela noção do poder-dever tributário, dos limites a referido poder-dever e, finalmente, de intervenção do Estado no espectro social e econômico.

Expliquemos. O Direito Tributário, tomado globalmente, pode ser visto sob a dimensão do conjunto normativo voltado à outorga de poder tributário ao Estado.⁴⁹⁷ “Poder”,

⁴⁹² GRECO, Marco Aurélio. **Contribuições...**, *op. cit.*, p. 44-45.

⁴⁹³ GRECO, Marco Aurélio. **Contribuições...**, *op. cit.*, p. 133-135; SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário**, *op. cit.*, p. 198-202; COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso...**, *op. cit.*, p. 104-105.

⁴⁹⁴ GRECO, Marco Aurélio. **Contribuições...**, *op. cit.*, p. 45.

⁴⁹⁵ *Ibidem*, p. 133.

⁴⁹⁶ EURICO DE SANTI e VANESSA CANADO propõem a seguinte redefinição de tributo, com base na relevância dada à destinação na CF/88: “Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei, cobrada e destinada mediante atividade administrativa plenamente vinculada”. Cf. SANTI, Eurico Marcos Diniz de; CANADO, Vanessa Rahal. **Direito Tributário e Direito Financeiro**: reconstruindo o conceito de tributo e resgatando o controle da destinação. In: SANTI, Eurico Marcos Diniz de (coord.) Curso de Direito Tributário e Finanças Públicas: do fato à norma, da realidade ao conceito jurídico. São Paulo: Saraiva, 2008, p. 622. PAULO AYRES BARRETO, por sua vez, traz a seguinte proposta conceitual: “tributo como montante arrecadado coativamente, tendo em vista o atendimento de uma finalidade constitucional”. Cf. BARRETO, Paulo Ayres. **Contribuições...**, *op. cit.*, p. 42. Nas conceituações anteriores ao advento do CTN percebemos a preocupação com a ideia de destinação, como, por exemplo, na de AMÍLCAR FALCÃO: “[...] receitas derivadas obtidas pelo Estado do patrimônio de particulares, sem contraprestação equivalente e nos termos da lei, para o fim de atender aos objetivos do mesmo Estado”. Cf. FALCÃO, Amílcar de Araújo. **Introdução...**, *op. cit.*, p. 7.

⁴⁹⁷ “No Estado constitucional moderno, o poder tributário deixa de ser um poder de fato, mera relação tributária de força (*Abgabegewaltverhältnis*) para converter-se num poder jurídico que se exerce através de normas. Esgota-se a relação de poder a partir do momento em que o Estado exerce, no âmbito da Constituição, o seu poder tributário e o faz por meio do instrumento de lei formal e material, ato do poder legislativo”. Cf. BORGES, José Souto Maior. **Teoria Geral da Isenção Tributária**. 3.

aqui, não pode ser entendido como expressão dos modais deônticos “permitido” ou “facultativo” – ainda que o exercício de específica competência tributária o seja.⁴⁹⁸ Trata-se de verdadeiro “dever”, essencial para o atendimento às finalidades estatais, ou, nas palavras de TATHIANE PISCITELLI, “o direito tributário como possibilitador material do Estado”, que AVI-YONAH considera a primeira resposta óbvia sobre para que servem os impostos.⁴⁹⁹ O enfoque, nessa dimensão, é o aspecto arrecadatório, que se mescla, parcialmente, com temas de Direito Financeiro: há uma zona de fronteira estudada por ambas as disciplinas especializadas. Contudo, o foco na ideia de “arrecadação” pode ser enganoso, há uma sutileza jurídica que não pode ser esquecida: em face do Princípio da Igualdade, pode-se elevar a finalidade dita “fiscal” à necessidade de igualitária distribuição da carga tributária entre os contribuintes, como afirmam TIPKE e YAMASHITA, e que, segundo PAULO VICTOR ROCHA, é a própria configuração da finalidade fiscal.⁵⁰⁰ De suma importância, nesse campo, as normas de competência tributária, de organização administrativa da Administração Tributária e sobre a função fiscalizatória, de infrações administrativo-tributárias e suas penalidades, sobre a forma, garantias e privilégios na cobrança do crédito tributário e, como centro de gravidade disso tudo, a norma de incidência tributária, fruto do exercício da competência tributária e fonte de validade dos atos administrativos e judiciais de realização do crédito. Aqui se encontra o contexto normativo do dever fundamental de pagar tributos, para utilizarmos a expressão de CASALTA NABAIS, o que se baseia, segundo RODRIGO

ed. São Paulo: Malheiros, 2007, p. 25. Esclarecemos que falamos de “poder” tributário de forma despreocupada, sem confundir essa noção com a de competência tributária; afinal, como recorda CARRAZZA: “No Brasil, por força de uma série de disposições constitucionais, não há falar em poder tributário (incontrastável, absoluto), mas, tão-somente, em competência tributária (regrada, disciplinada pelo Direito).” Cf. CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso...**, *op. cit.*, p. 573. Sobre a complexa discussão do conceito de “poder” tributário, sua ligação com a noção de “soberania” fiscal e várias questões terminológicas conectadas, veja-se, exemplificativamente: PEREZ DE AYALA, José Luiz. Poder, Potestade e Função tributária. *In*: XAVIER, Alberto *et al.* **VI Curso de Especialização em Direito Tributário**. São Paulo: Resenha Tributária, 1978. v. 1, p. 149-220; VIEIRA, José Roberto. E, afinal, a Constituição cria tributos! *In*: TÔRRES, Heleno Taveira (coord.). **Teoria Geral da Obrigação Tributária: estudos em homenagem ao Professor José Souto Maior Borges**. São Paulo: Malheiros, 2005, p. 610-624; VIEIRA, José Roberto. Competências tributárias no Brasil: mitos e mentiras. *In*: SOUZA, Priscila (org.); CARVALHO, Paulo de Barros (coord.). **30 anos da Constituição Federal e o Sistema Tributário Brasileiro**. XV Congresso Nacional de Estudos Tributários. São Paulo: Noeses, 2018, p. 609-614; TÔRRES, Heleno Taveira. **Direito...**, *op. cit.*, p. 405-413.

⁴⁹⁸ Aqui fazemos menção à característica da “facultatividade” da competência tributária, colocando entre parênteses toda a ampla discussão existente. Por todos: CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso...**, *op. cit.*, p. 766-776. Veja-se a subseção 1.2.1.3 *supra*, sobre os modais deônticos.

⁴⁹⁹ PISCITELLI, Tathiane dos Santos. **Argumentando pelas consequências no Direito Tributário**. São Paulo: Noeses, 2011, p. 139 *et seq.*; AVI-YONAH, Reuven S. **Os três objetivos da Tributação**. Revista de Direito Tributário Atual, São Paulo, n. 22, p. 7-29, 2008, p. 9.

⁵⁰⁰ TIPKE, Klaus; YAMASHITA, Douglas. **Justiça Fiscal e Princípio da Capacidade Contributiva**. São Paulo: Malheiros, 2002, p. 62; ROCHA, Paulo Victor Vieira da. **Teoria...**, *op. cit.*, p. 105 e p. 143-153. Veja-se também: BOMFIM, Diego. **Extrafiscalidade: identificação, fundamentação, limitação e controle**. São Paulo: Noeses, 2015, p. 15.

CAPELLARI, no Princípio da Solidariedade.⁵⁰¹ Afinal, como assevera GRUPENMACHER, a arrecadação tributária tem por fim “viabilizar o financiamento das instituições democráticas e a consecução dos desideratos e incumbências” estatais.⁵⁰²

De outro lado, como uma sombra da primeira dimensão, tem-se as limitações ao referido poder, constituídas por garantias do cidadão em face à atuação estatal.⁵⁰³ Em primeiro lugar, a própria previsão dos poderes do Estado já dá, por contraste, seus limites. Outrossim, há diversas garantias previstas normativamente em nosso ordenamento jurídico que se antepõem entre o cidadão e o poder tributário estatal, que podemos identificar como o “direito tributário como meio assecuratório do Estado Democrático de Direito”, utilizando a definição de PISCITELLI, ou o chamado Estatuto do Contribuinte, na feliz expressão de TROTABAS, a que fazem menção no Brasil, exemplificativamente, GRUPENMACHER, VIEIRA e CARRAZZA: nas palavras de LOBO TORRES, “[o] poder de tributar nasce no espaço aberto pelos direitos humanos e por eles é totalmente limitado.”⁵⁰⁴ É a faceta ligada à concretização de direitos fundamentais, como recorda PAULO VICTOR ROCHA: “também é função das normas tributárias atender aos direitos fundamentais que se ponham face ao poder de tributar, pois se muitos dependem dos tributos para serem realizados, outros se colocam inexoravelmente

⁵⁰¹ NABAIS, José Casalta. **O dever fundamental de pagar impostos**: contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo. Coimbra: Almedina, 2004, p. 185 *et seq.*; CAPELLARI, Rodrigo Toaldo. O dever fundamental de recolher tributos no Estado Democrático de Direito. **Revista de Direito Tributário Contemporâneo**, São Paulo: RT, ano 2, n. 4, jan./fev. 2017, p. 277.

⁵⁰² GRUPENMACHER, Betina Treiger. Sistema e princípios constitucionais Tributários. In: SOUZA, Priscila de (org.); CARVALHO, Paulo de Barros (coord.). **XIII Congresso do IBET: 50 anos do Código Tributário Nacional**. São Paulo: Noeses, 2016, p. 147. Veja-se também: CALIENDO, Paulo. **Direito Tributário**: três modos..., *op. cit.*, p. 129-133.

⁵⁰³ “[...] é possível inferir-se que o poder tributário não é absoluto e ilimitado, ao contrário, encontra restrições nos princípios de ordem constitucional e também, no Brasil, nas imunidades constitucionais”. Cf. GRUPENMACHER, Betina Treiger. Tributação e Direitos Fundamentais. In: FISCHER, Octavio Campos (coord.). **Tributos e Direitos fundamentais**. São Paulo: Dialética, 2004, p. 13. “A relação entre o Estado e o contribuinte foi caracterizada durante muito tempo como relação de poder e de coerção. Com o constitucionalismo assegurado em meados do Século XVIII, tem-se registro de delimitações das funções do Estado. As Constituições passaram a conter dispositivos que asseguravam os direitos fundamentais evitando o abuso do Estado nas relações jurídicas tributárias”. Cf. RIBEIRO, Maria de Fátima. Tributação, políticas públicas e justiça social. In: GRUPENMACHER, Betina Treiger (coord.). **Tributação: democracia e liberdade em homenagem à Ministra Denise Arruda Martins**. São Paulo: Editora Noeses, 2014, p. 764.

⁵⁰⁴ PISCITELLI, Tathiane dos Santos. **Argumentando...**, *op. cit.*, p. 186 *et seq.*; TROTABAS, Louis. **Finances publiques**. Paris: Dalloz, 1969, p. 498; GRUPENMACHER, Betina Treiger. **Tributação...**, *op. cit.*, p. 12; VIEIRA, José Roberto. Direitos Fundamentais e Reforma tributária: esse obscuro e ardiloso objeto do desejo. In: SANTI, Eurico Marcos Diniz de (coord.). **Tributação e Desenvolvimento**: Homenagem ao Professor Aires Barreto. São Paulo: Quartier Latin, 2011, p. 364; CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso...**, *op. cit.*, p. 461-468; TORRES, Ricardo Lobo. **Os Direitos Humanos e a Tributação**: imunidades e isonomia. Rio de Janeiro: Renovar, 1995, p. 13. Veja-se também: COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso...**, *op. cit.*, p. 34-35; NAKAYAMA, Juliana Kiyosen; RIBEIRO, Maria de Fátima. A tributação e os direitos humanos fundamentais. **Revista Jurídica Cajamarca**, Lima, Peru: ano 5, n. 14, 2014, *passim*.

como limites a tal poder”.⁵⁰⁵ Aqui, a fronteira se dá com o próprio Direito Constitucional, em especial, mas também com o direito privado em geral – ou seja, o campo da liberdade individual como um todo. Transparecem, então, as normas de incompetência tributária diretas – como as imunidades – ou indiretas – pela delimitação do conjunto complementar das normas de competência previstas constitucionalmente –, diversos “princípios” do Direito Tributário, inclusive as chamadas “limitações ao poder de tributar” encontradas no art. 150 da CF/88, várias delas como reflexos de previsões do próprio art. 5º, diversas outras garantias individuais de ordem material e processual arroladas no mesmo art. 5º da CF/88, os limites à função fiscalizatória e à constituição do crédito tributário, procedimentais e temporais, *v.g.*, as garantias das normas do processo judicial dentro da ideia de devido processo legal para a cobrança do crédito tributário *etc.*

Além desses dois aspectos que são complementares, recordemos que ainda que a finalidade arrecadatória seja primordial para a compreensão do Direito Tributário, o seu uso contém outras possíveis dimensões, posto servir para a intervenção do Estado nas Ordens Econômica e Social.⁵⁰⁶ Eis a fronteira teleológica entre o Direito Tributário e, principalmente, o Direito Econômico, aqui entendido de forma amplíssima, a abarcar todo o rol de diretrizes do art. 170 e seguintes da CF/88, que se espraia por todo o texto constitucional – além, é claro, de todos os temas afetos à denominada “Ordem Social”, que vai dos artigos 193 a 232 da CF/88. Dá-se, então, o encontro com o campo da chamada extrafiscalidade.^{507.508}

Nesse momento, deixemos de olhar o Direito Tributário como um todo para focar no “tributo” em si. Seu uso indica de forma clara a existência do aspecto pragmático-funcional arrecadatário e de intervenção do Estado na Economia. É o que veremos a seguir.

⁵⁰⁵ ROCHA, Paulo Victor Vieira da. **Teoria...**, *op. cit.*, p. 264.

⁵⁰⁶ Note-se que BECHO vislumbra como finalidades possíveis para o Direito Tributário apenas as duas anteriores, optando, ao final, pela segunda delas. Cf. BECHO, Renato Lopes. **Lições...**, *op. cit.*, p. 44-45. AVI-YONAH considera que são três as funções dos impostos: a arrecadação, a redistribuição de riquezas e a regulamentação, orientando o setor privado. Cf. AVI-YONAH, Reuven S. **Os três...**, *op. cit.*, p. 9-10.

⁵⁰⁷ “Falou-se até agora em tributação extrafiscal e não em tributos extrafiscais para reforçar a ideia de que a função extrafiscal não é exercida apenas pelos tributos em si, mas por normas tributárias que, mesmo não instituindo propriamente tributos, são capazes de exercer funções diversas da arrecadação”. Cf. BOMFIM, Diego. **Extrafiscalidade...**, *op. cit.*, p. 9. Veja-se também: SCHOUERI, Luís Eduardo. **Normas...**, *op. cit.*, p. 16. Convém recordar, nesse momento, de BECKER, que soava profético: “[...] principal finalidade de muitos tributos [...] não será a de um instrumento de arrecadação de recursos para o custeio das despesas públicas, mas a de um instrumento de intervenção estatal no meio social e na economia privada”. Cf. BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria...**, *op. cit.*, p. 623.

⁵⁰⁸ Essas camadas de leitura do Direito Tributário podem ser consideradas como sobreposições de formas de pensamento histórico, bem apontadas por CALIENDO: se, no Estado Absoluto, o tributo era fruto de razões do Estado, no Estado de Direito passa a ser uma contribuição à liberdade, chegando, no Estado Democrático de Direito, a uma forma de consecução de políticas públicas e de direitos fundamentais. Cf. CALIENDO, Paulo. **Direito Tributário: três modos...**, *op. cit.*, p. 83.

2.3.2 O TRIBUTO SOB UM OLHAR FUNCIONAL: FISCALIDADE E EXTRAFISCALIDADE

Observada com um filtro funcional, a norma tributária é uma ferramenta que pode ser utilizada em duas diferentes direções, não excludentes entre si: a busca da arrecadação – a finalidade fiscal –, e o atingimento de outros fins, como o fomento ou a desmotivação de condutas diante da exação – a finalidade extrafiscal.⁵⁰⁹ Nesse sentido, JOSÉ CASALTA NABAIS afirma que a extrafiscalidade é um conjunto de normas, formalmente de cunho tributário, mas com outras finalidades, de cunho econômico ou social.⁵¹⁰ Aqui se fala das normas tributárias indutoras, na expressão de SCHOUERI, que se referem “ao campo da recomendação”, nas palavras de MARTHA TURIBIO LEÃO, em que transparecem a ameaça de prejuízo tributário ou um prêmio no intuito de induzir condutas; como bem aponta FOLLONI, “[a] indução do comportamento é feita pela via econômica, na pressuposição da ausência de norma que o proíba ou obrigue”, tornando “mais ou menos atrativa sua adoção, e o elemento tributário é determinante nessa mutação”.⁵¹¹

Observamos há pouco que todo o Direito Tributário pode ser mirado sob essas dimensões. Quando colocamos a lupa sobre a específica norma de incidência tributária, fica claro que a sua utilização para tais finalidades será realizada por um sujeito específico, o Estado. E tal direcionamento se vê pelo contexto de imposição da norma, diferenças em suas normas de competência, causa da instituição do tributo ou a destinação de sua arrecadação, assim como pelas motivações que levaram à sua instituição constantes das justificativas do projeto de lei e de todo o trâmite legislativo, por exemplo. Trata-se de uma visão do contexto normativo no qual a norma de incidência está inserida, levando em consideração o ato de fala normativo, seus atores e pacientes; ou seja, um tema eminentemente linguístico-pragmático. Eis, portanto, um aspecto ilocucionário do ato de fala estatal.

Essa distinção entre o fiscal e o extrafiscal é clássica na dogmática tributária⁵¹² – ao

⁵⁰⁹ A extrafiscalidade, nas palavras de PAULO DE BARROS CARVALHO, é uma “forma de manejar elementos jurídicos usados na configuração dos tributos, perseguindo objetivos alheios aos meramente arrecadatórios”. Cf. CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso...**, *op. cit.*, p. 250. VIEIRA recorda que o início da etapa moderna de utilização extrafiscal dos tributos deu-se com o famoso caso “Estados Unidos *versus* Macgray”, decidido pela Suprema Corte dos EUA, que tratou da tributação distinta entre a margarina e a manteiga; a partir daí, surgiu “[...] a duplicidade da visão do tributar com fundamento no ‘*power to tax*’, no poder de tributar, [...] que visa tão-somente carrear recursos para os cofres públicos; e de uma outra forma de tributação, com amparo no que os norte-americanos chamam de ‘*police power*’, que corresponde a uma tributação regulatória [...]”. Cf. VIEIRA, José Roberto. IPI e extrafiscalidade. Mesa de debates “c”: Tributos Federais. **Revista de Direito Tributário**. São Paulo: Malheiros, n. 91, 2004, p. 75.

⁵¹⁰ NABAIS, José Casalta. **O dever...**, *op. cit.*, p. 629.

⁵¹¹ SCHOUERI, Luís Eduardo. **Normas...**, *op. cit.*, p. 32-34; LEÃO, Martha Toribio. **Controle da Extrafiscalidade**. São Paulo: Quartier Latin, 2015, p. 42-44; FOLLONI, André. Isonomia na tributação extrafiscal. **Revista Direito FGV**, São Paulo: n. 19, jan./jul. 2014, p. 205.

⁵¹² MICHELI, Gian Antonio. **Curso de Direito Tributário**. Trad. Marco Aurélio Greco e Pedro Luciano Marrey Jr. São Paulo: RT, 1978, p. 95; VOGEL, Klaus. Tributos Regulatórios e garantia da

lado da chamada “parafiscalidade”, que não nos parece tratar-se de uma finalidade diversa da “fiscalidade”, apenas tratando da específica nota da delegação da capacidade tributária ativa com destinação do valor arrecadado à entidade elegida por lei, ou seja, como aduz ANDRÉ CASTRO CARVALHO, por não adentrarem os tributos, nesse caso, na “disponibilidade orçamentária do ente federativo”.⁵¹³ O que poucos expressam de forma assertiva é que essa bidimensionalidade não se encontra numa análise sintático-semântica, não é possível encontrá-la, por exemplo, na estrutura da norma de incidência: aqui, no máximo, podemos descrever o relógio de Gulliver, sem compreendê-lo em sua inteireza. Para tal análise, deve-se adentrar no âmbito semântico-pragmático sem constrangimentos, como o fazem, por exemplo, JOSÉ SOUTO MAIOR BORGES, LUÍS EDUARDO SCHOUERI, GLAUCO AGUIAR e HENRIQUE CAVALHEIRO RICCI.⁵¹⁴

propriedade no Direito Constitucional da República Federal da Alemanha. Trad. Brandão Machado e E. F. de Andrade Carvalho. In: BRANDÃO MACHADO (coord.). **Direito Tributário**: Estudos em homenagem ao Prof. Ruy Barbosa Nogueira. São Paulo: Saraiva, 1984, p. 542-554; NOGUEIRA, Ruy Barbosa. **Curso de Direito Tributário**. São Paulo: José Bushatsky, 1969, p. 188-194; NUNES, Vidal Serrano. **Direito Constitucional Tributário**. São Paulo: Didática Paulista, [entre 1988 e 1994], v. 1, p. 21-22; BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria...**, *op. cit.*, p. 615 *et seq.*; JARACH, Dino. **O fato...**, *op. cit.*, p. 108; SILVA, Edgard Neves da. **Extrafiscalidade dos tributos municipais**. São Paulo: Resenha Tributária, 1975, *passim*; CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso...**, *op. cit.*, p. 250; MACHADO, Hugo de Brito. **Curso...**, *op. cit.*, p. 74; COSTA, Regina Helena. **Curso...**, *op. cit.*, p. 68; DIFINI, Luiz Felipe Silveira. **Manual...**, *op. cit.*, p. 17; TORRES, Ricardo Lobo. **Curso...**, *op. cit.*, p. 187; SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário**, *op. cit.*, p. 32-33; ZILVETI, Fernando Aurélio. **Princípios de Direito Tributário e a Capacidade Contributiva**. São Paulo: Quartier Latin, 2004, p. 190 *et seq.*; CARRAZZA, Roque Antonio. O Direito Fundamental à Vida e à Saúde, o ICMS-Operações Mercantis e o Princípio da Seletividade. In: RIBEIRO, Lauro Luiz Gomes; BERARDI, Luciana Andrea Accorsi (org.). **Estudos de Direito Constitucional**: em homenagem à Profª Maria Garcia. 2. ed. rev. ampl. São Paulo: IOB, 2008, p. 506-509; BERTI, Flávio de Azambuja. Tributação extrafiscal e liberdade empreendedora. In: GRUPENMACHER, Betina Treiger (coord.). **Tributação...**, *op. cit.*, p. 412; RIBEIRO, Maria de Fátima; NUNES, Geilson; ALMEIDA, Patrícia Silva de. O desenvolvimento dos direitos fundamentais através da tributação: políticas públicas como fomento do bem-estar social. **Meritum**, Belo Horizonte, v. 13, n. 1, jan./jun. 2018, p. 135-138; PAYÃO, Jornada Viana; RIBEIRO, Maria de Fátima. A extrafiscalidade tributária como instrumento de proteção ambiental. **Revista de Direito Público**, Londrina, UEL, v. 11, n. 3, p. 276-310, dez. 2016, *passim*.

⁵¹³ CARVALHO, André Castro. **Vinculação...**, *op. cit.*, p. 58-64. Também aponta a ligação da parafiscalidade com a capacidade tributária ativa, distanciando-se do binômio fiscalidade/extrafiscalidade: COSTA, Regina Helena. **Curso...**, *op. cit.*, p. 69. Ainda sobre a parafiscalidade, veja-se também: BALEEIRO, Aliomar. **Limitações...**, *op. cit.*, p. 583-592; ATALIBA, Geraldo. **Hipótese...**, *op. cit.*, p. 85-86; DERZI, Misabel de Abreu Machado. Notas de Atualização. In: BALEEIRO, Aliomar. **Limitações...**, *op. cit.*, p. 592-599; PAULSEN, Leandro; VELLOSO, Andrei Pitten. **Contribuições**: Teoria Geral..., *op. cit.*, p. 21-23; RICCI, Henrique Cavalheiro. **Direito Tributário Ambiental e Isonomia Fiscal**: extrafiscalidade, limitações, capacidade contributiva, proporcionalidade e seletividade. Curitiba: Juruá, 2015, p. 43-45; GRECO, Marco Aurélio. **Contribuições...**, *op. cit.*, p. 57-60; TORRES, Ricardo Lobo. **Curso...**, *op. cit.*, p. 186-187; SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário**, *op. cit.*, p. 147.

⁵¹⁴ “[...] a extrafiscalidade é problema teleológico”. Cf. BORGES, José Souto Maior. Princípio da Segurança Jurídica na criação e aplicação do tributo. **Revista de Direito Tributário**, São Paulo: Malheiros, ano 17, n. 63, jan./mar. 1993, p. 210. Veja-se também: SCHOUERI, Luís Eduardo. **Normas...**, *op. cit.*, p. 4—5 e 24-32; AGUIAR, Glauco Lubacheski de. **Tributação extrafiscal e intervenção econômica**: uma análise concorrencial dos convênios interestaduais de ICMS e do SIMPLES Nacional. Marília: 2008. Dissertação (Mestrado em Direito) – Universidade de Marília,

Como bem afirma PAULO DE BARROS CARVALHO, não há, na dicotomia fiscalidade/extrafiscalidade, uma relação de exclusão: a mera existência de um tributo com nítida característica arrecadatória gera, por si só, externalidades sociais e econômicas de cunho extrafiscal e qualquer exação com a mais nítida natureza extrafiscal gerará arrecadação aos cofres públicos.⁵¹⁵ Temos, aqui, uma situação de predominância ou enfoque.

A relevância da análise da extrafiscalidade é patente – nas palavras de BERTI, “absolutamente importante”: muitas vezes, somente perquirindo da função normativa é que se pode compreender integralmente, o regime jurídico aplicável e a validade de uma norma.⁵¹⁶ Como exemplos tem-se a intensa discussão sobre a aplicabilidade do Princípio da Capacidade Contributiva aos tributos extrafiscais e, como recorda DIEGO BOMFIM, o de que a validade de uma norma isentiva depende de seu amparo numa “finalidade constitucionalmente prevista”.⁵¹⁷ Na realidade, a própria aplicação de princípios e regras constitucionais na seara tributária está a depender da função da norma tributária enfocada, principalmente em relação ao princípio da igualdade.⁵¹⁸

Os critérios de identificação de normas extrafiscais são amplamente debatidos na doutrina: pode-se perquirir da finalidade com base na intenção do legislador; de um método comparativo para verificação de tributação diferenciada; da análise da aplicabilidade ou não da capacidade contributiva; da afetação ou não dos recursos arrecadados; da avaliação

Marília, 2008, p. 14-15, p. 95-96, p. 211, *passim*; RICCI, Henrique Cavalheiro. **Direito...**, *op. cit.*, p. 24-35. Uma análise estritamente sintático-semântica poderia considerar sem-sentido o estudo do tema da extrafiscalidade, baseada no seguinte raciocínio, bem exposto por DIEGO BOMFIM: “a extrafiscalidade, tomada como mera função a ser exercida pela tributação, não desnatura o regime próprio tributário, nada havendo de especial a se comentar”. Cf. BOMFIM, Diego. **Extrafiscalidade...**, *op. cit.*, p. 1.

⁵¹⁵ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso...**, *op. cit.*, p. 250. Veja-se também SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário**, *op. cit.*, p. 148; SCHOUERI, Luís Eduardo. **Normas...**, *op. cit.*, p. 16-17; COSTA, Regina Helena. **Curso...**, *op. cit.*, p. 49; FOLLONI, André. **Isonomia...**, *op. cit.*, p. 206; BOMFIM, Diego. **Extrafiscalidade...**, *op. cit.*, p. 9-10, p. 36-37; LEÃO, Martha Toribio. **Controle...**, *op. cit.*, p. 47-48; BARRENI, Smith. Extrafiscalidade e o princípio da proibição aos efeitos de confisco no direito tributário. In: GRUPENMACHER, Betina Treiger (coord.). **Tributação...**, *op. cit.*, p. 435; MARIA SOBRINHO, Ricardo Kleine de. O Visconde partido ao meio: a inexorável dupla face do efeito tributário. In: VALLE, Maurício Dalri Timm do; VALADÃO, Alexsander Roberto Alves; DALLAZEM, Dalton Luiz (coord.). **Ensaio...**, *op. cit.*, p. 919; COSTA, Valterlei Aparecido da. **Tributos...**, *op. cit.*, p. 1205; RICCI, Henrique Cavalheiro. **Direito...**, *op. cit.*, p. 45. Por tal razão, para HELENO TORRES, ao invés de extrafiscalidade, “[...] melhor seria falar de ‘fiscalidade’ (competência) vinculada a ‘motivos constitucionais’ materiais [...]”, mas considera que o conceito pode ser salvo, se entendido como “[...] a competência tributária exercida em companhia de outras competências materiais, a partir de motivos constitucionais previamente definidos”. Cf. TÔRRES, Heleno Taveira. Parecer. In: CARVALHO, Paulo de Barros *et al.* **Crédito-prêmio de IPI: estudos e pareceres**. Barueri: Manole, 2005, p. 157.

⁵¹⁶ BERTI, Flávio de Azambuja. **Impostos: Extrafiscalidade e Não-Confisco**. Curitiba: Juruá, 2003, p. 34. Note-se que há autores que entendem que a análise da extrafiscalidade extrapola a matéria afeta ao Direito Tributário, não tendo, nessas paragens, relevância. Cf. BECHO, Renato Lopes. **Lições...**, *op. cit.*, p. 43.

⁵¹⁷ BOMFIM, Diego. **Extrafiscalidade...**, *op. cit.*, p. 3. Sobre a Capacidade Contributiva, veja-se a subseção 5.4.2.2, *infra*.

⁵¹⁸ *Ibidem*, p. 18-19.

empírica dos efeitos concretos das normas – efeitos extrafiscais *etc.*, todos sujeitos a fortes críticas.⁵¹⁹ Estamos, no particular, com DIEGO BOMFIM, no sentido de que a finalidade da norma alcançada por interpretação é um critério adequado, eis que vinculado a uma análise normativa, mas de dimensão semântico-pragmática: não bastam efeitos oblíquos da tributação sobre a economia ou sobre o comportamento em geral, há que se perquirir das razões jurídicas para tal influência, que se baseiam muitas vezes na potencial influência normativa sobre a conduta, sob o pressuposto de que a ação humana é racional.⁵²⁰ Ou seja, a finalidade extrafiscal pode ser encontrada na análise da dimensão ilocucionária dos atos de fala normativo-tributários e não na dimensão perlocucionária.

Obviamente que, aqui, se adentraria no tormentoso e secular debate sobre teorias subjetivistas ou objetivistas da hermenêutica, tão bem expostas por KARL ENGISCH ao tratar da questão da *mens legis* e da *mens legislatoris*.⁵²¹ Ora, como visto, no campo da pragmática linguística, a leitura de qualquer texto depende da isotopia – de característica semântica, definida pelo emissor –, que pode ser melhor ou pior trabalhada de forma a limitar os usos possíveis do texto – evitando o uso descontrolado –, mas há uma parte arbitrária que depende do destinatário, o *topic* (ou tema), fruto da percepção pragmática do leitor, que cria hipóteses de sentido pelo recorte (*decoupage*) do texto; da mesma forma, depende da “enciclopédia”, seu conhecimento do mundo e crenças compartilhadas, que dá o fundo de sentido para cada enunciado.⁵²² É possível, no esforço interpretativo, tentar-se reconstruir a “vontade do legislador” como meio de se compreender o objetivo da norma; mas não se trata do “legislador real”, o(s) ser(es) humano(s) que redigiram e votaram uma determinada lei – até mesmo

⁵¹⁹ RICCI, Henrique Cavalheiro. **Direito...**, *op. cit.*, p. 54-55; BOMFIM, Diego. **Extrafiscalidade...**, *op. cit.*, p. 25-43; SCHOUERI, Luís Eduardo. **Normas...**, *op. cit.*, p. 15-32.

⁵²⁰ BOMFIM, Diego. **Extrafiscalidade...**, *op. cit.*, p. 43-48. Como ensina CRISTIANO CARVALHO, a teoria da escolha racional parte do pressuposto que os indivíduos são autointeressados, agindo para maximizar o seu bem-estar diante de recursos finitos, realizam escolhas consistentes diante das informações de que dispõem e reagem a incentivos. A teoria da escolha racional parte da premissa do individualismo metodológico, até mesmo porque, como já reconhece BOBBIO, “até mesmo as decisões de grupo são tomadas por indivíduos (o grupo social como tal não decide)”. Como aponta LÚCIO ALVES DE BARROS, há essa divisão clara nas ciências sociais, entre uma abordagem individualista – “é sempre possível reduzir os fenômenos sociais a resultados de decisões e ações individuais” - e outra, holística – “a sociedade se antepõe aos indivíduos, são resultados dela e atuam sob parâmetros de coerção e liberdade”. Esse recorte epistemológico, chamado de teoria da escolha racional, é muito bem apresentado na obra de JON ELSTER, para quem “[a] unidade elementar da vida social é a ação humana individual”, pelo que seria uma verdade trivial o individualismo metodológico, visão que possui grande disseminação na área, com reflexos na Ciência Econômica e, daí, na Análise Econômica do Direito – AED. Cf. CARVALHO, Cristiano. **Teoria...**, *op. cit.*, p. 56-57. BOBBIO, Norberto. **O futuro da Democracia: uma defesa das regras do jogo**. Trad. Marco Aurélio Nogueira. 6. ed. Rio de Janeiro: Paz e Terra, 1986, p. 17; BARROS, Lúcio Alves de. Reflexões sobre o individualismo metodológico no pensamento social. **Fragmentos de Cultura**, Goiânia, v. 12, n. 2, 2002, p. 1; ELSTER, Jon. **Peças e engrenagens das Ciências Sociais**. Trad. Antônio Trânsito. Rio de Janeiro: Relume-Dumará, 1994, p. 29.

⁵²¹ ENGISCH, Karl. **Introdução ao Pensamento Jurídico**. Trad. J. Baptista Machado. 2. ed. Lisboa: Calouste Gulbenkian, 1965, p. 136-169.

⁵²² Cf. VOLLI, Ugo. **Manual...**, *op. cit.*, p. 82-86.

porque não se trata de uma análise psicológica e, ainda que o fosse, seria interessante a defesa sobre a existência de “vontade” em órgãos coletivos –; trata-se da reconstrução racional que cria a “hipótese de autor”, o “legislador racional” utilizado como instrumento dogmático implícito para a busca de coerência normativa.⁵²³ Para tanto, servirão de base as motivações e justificativas dos atos normativos e o contexto normativo de sua expedição, em especial as normas de competência que lhe servem de sustentáculo. Trata-se, como bem aponta JULIANO MARANHÃO, de um processo abdutivo, de inferência que assume uma hipótese interpretativa.⁵²⁴

Um outro aspecto é que o processo pragmático de interpretação de qualquer texto, jurídico ou não, exige a reconstrução, pelo leitor, do significado, de sua contraparte semântica, partindo de indícios – como a superfície expressiva do texto –, o que se dá pelas construções de hipóteses interpretativas, corretas ou não, que podem ser falseadas, num processo típico do raciocínio abdutivo.⁵²⁵ Numa visão extrema, toda interpretação textual é válida, conforme o ponto de vista do leitor, sob liberdade ilimitada, e isso afirmam os desconstrucionistas; daí o fato de UMBERTO ECO, como recorda UGO VOLLI, ressaltar a relevância da cooperação entre o texto e o destinatário, o primeiro sempre se coloca como parâmetro para as interpretações possíveis; ainda que existam vários níveis de leitura, nem todas são igualmente válidas.⁵²⁶ Ainda assim, há liberdade para que o leitor se desprenda completamente dos sinais do texto: mas aí não há verdadeira interpretação, não há cooperação com o texto, entra-se no **uso descontrolado** – e eis a diferença entre **interpretação** e **uso do texto**.⁵²⁷ Nota-se a proximidade disso com o tema da moldura kelseniana e a regra alternativa.

Expedir normas é uma arte; conseguir imprimir no texto (produto) a intenção do “falante” evitando a possibilidade de usos alternativos por parte dos destinatários, uma

⁵²³ Sobre esse interessante tema, veja-se: MENDES, Sônia Maria Broglia. Da interpretação como pesquisa da *intentio operis* à interpretação como imposição da *intentio lectoris*. In: MACEDO, Alberto et. al. **Sistema Tributário Brasileiro e a Crise Atual**. VI Congresso do Instituto Brasileiro de Estudos Tributários. São Paulo: Noeses, 2009, p. 923-939.

⁵²⁴ “O processo de interpretação de atos de fala, ou interpretação pragmática, é estruturado por meio desse processo de investigação abdutivo daquilo que o falante quis dizer, a partir do que se disse e de evidências adicionais retiradas do contexto de fala”. Cf. MARANHÃO, Juliano Souza de Albuquerque. **Positivismo Jurídico...**, op. cit., p. 87.

⁵²⁵ VOLLI, Ugo. **Manual...**, op. cit., p. 157-159.

⁵²⁶ *Ibidem*, p. 175. O autor cita o exemplo de Hamlet, de SHAKESPEARE: sua abertura é tanta que rios de tinta foram derramados para comentá-la; mas se alguém afirmasse que Hamlet se casa com Ofélia, “poder-se-ia tranquilamente replicar que esse leitor não entendeu nada da trama”. Cf. VOLLI, Ugo. **Manual...**, op. cit., p. 175. Surgem três possibilidades para distinção de interpretação e uso na semiótica, na visão de UMBERTO ECO: a *intentio auctoris* – o que o autor empírico quis dizer; a *intentio operis* – o que o texto quer dizer conforme seu sistema de significação e coerência textual e a *intentio lectoris* – o que o destinatário faz do texto, conforme seu próprio sistema de significação; na semiótica, exclui-se de plano a primeira, tornando-se o autor do texto mais um intérprete; há escolas que focam no leitor, como o desconstrutivismo (v.g. RORTY), enquanto ECO prefere a oscilação entre a segunda e a terceira. Cf. VOLLI, Ugo. **Manual...**, op. cit., p. 176-177.

⁵²⁷ VOLLI, Ugo. **Manual...**, op. cit., p. 175.

façanha digna de mestres.⁵²⁸

Nesse sentido, em alguns casos, a finalidade extrafiscal da norma de incidência tributária é deduzível do teor das próprias normas de competência constitucional em sentido amplo, como sói ocorrer, com clareza, nos casos em que as exceções à noção de Legalidade Estrita para fixação de alíquotas (art. 153, § 1º, CF/88) e em relação a uma ou a todas as regras da Anterioridade Tributária (art. 150, § 1º, CF/88) escancaram o caráter regulatório da economia que possuem determinados impostos.⁵²⁹ As próprias imunidades tributárias são consideradas formas de não tributação “como forma de estimular a realização das finalidades públicas”, para alguns autores.⁵³⁰ Em outros, a CF/88 é expressa ao autorizar o uso do tributo como um instrumento para a intervenção do Estado em aspectos socioeconômicos.⁵³¹ Aqui estamos a entender a expressão “intervenção do Estado na Economia” num sentido amplíssimo, o que, por força dos princípios da Ordem Econômica constantes do art. 170 da CF/88, acaba por abranger a utilização do tributo com finalidades sociais de redução de desigualdades sociais ou regionais – nesse último caso, com ecos tributários expressos no art. 151, I, da CF/88, como recorda DIEGO BOMFIM – além de diversas outras finalidades ali expressas.⁵³² Há ainda, como já mencionado, todo o campo de atuação

⁵²⁸ Como se verá, contudo, muitas vezes o emissor da norma quer, intencionalmente, não decidir todas as questões e deixar margem de usos alternativos. Veja-se, a respeito, a subseção 4.4.1.2.5, *infra*.

⁵²⁹ São eles o: II, o IE, o IPI e o IOF, além da CIDE incidente sobre combustíveis (art. 177, § 4º, I, “b”, CF/88). Veja-se a respeito: MARIA SOBRINHO, Ricardo Kleine de. **O Visconde...**, *op. cit.*, p. 892-893. Não desconhecemos a complexidade das normas de incidência incluídas sob a sigla genérica “IOF”, que adotamos, aqui, por simplificação. Sobre o tema, veja-se: MOSQUERA, Roberto Quiroga. Os Impostos sobre Operações de Crédito, Câmbio, Seguro ou relativas a Títulos ou valores mobiliários – conceitos fundamentais. In: SANTI, Eurico Marcos Diniz de; MOSQUERA, Roberto Quiroga; ZILVETI, Fernando Aurélio (coord.). **Tributação Internacional e dos Mercados Financeiros e de Capitais**. São Paulo: Quartier Latin, 2005, *passim*. Do mesmo modo, as “exceções” ao Princípio da Legalidade podem ser qualificadas de “aparentes”, como se vê da já clássica lição de CARRAZZA. Cf. CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso...**, *op. cit.*, p. 328-337.

⁵³⁰ LEÃO, Martha Toribio. **Controle...**, *op. cit.*, p. 52. Veja-se também: GOUVÊA, Marcus de Freitas. **A Extrafiscalidade no Direito Tributário**. Belo Horizonte: Del Rey, 2006, p. 211-214; FARIA, Luiz Alberto Gurgel de. **A Extrafiscalidade e a concretização do Princípio da Redução das Desigualdades Regionais**. São Paulo: Quartier Latin, 2010, p. 74-77.

⁵³¹ Como se denota, exemplificativamente, no uso da progressividade do IPTU conforme a localização e uso do imóvel (art. 156, § 1º, II, CF/88) e a progressividade no tempo para atingimento da função social da propriedade urbana (art. 182, § 4º, II, CF/88); a possibilidade de alíquotas diferenciadas do IPVA conforme o tipo ou a utilização do veículo (art. 155, § 6º, II, CF/88); a progressividade do ITR para o atingimento da função social da propriedade rural (art. 153, § 4º, I, CF/88); a exigência de tratamento favorecido na seara tributária para as microempresas e para as empresas de pequeno porte (art. 170, IX; art. 179 e art. 146, III, “d” e seu Parágrafo Único, todos da CF/88); as Contribuições de Intervenção no Domínio Econômico – CIDEs (art. 149, “caput” e seu § 2º; art. 177, § 4º, todos da CF/88) *etc.* Veja-se a respeito: BOMFIM, Diego. **Extrafiscalidade...**, *op. cit.*, p. 76-77; BERTI, Flávio de Azambuja. **Impostos...**, *op. cit.*, p. 36-38.

⁵³² BOMFIM, Diego. **Extrafiscalidade...**, *op. cit.*, p. 77. Sobre o tema, veja-se, exemplificativamente: GOUVÊA, Marcus de Freitas. **A Extrafiscalidade...**, *op. cit.*, p. 92-111; FARIA, Luiz Alberto Gurgel de. **A Extrafiscalidade...**, *op. cit.*, *passim*; SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário**, *op. cit.*, p. 326-352; SCHOUERI, Luís Eduardo. **Normas...**, *op. cit.*, p. 41-103. “[...] a percepção da existência de uma função extrafiscal e sua utilização consciente remete-nos à verificação de que o tributo, quando opera intervenção econômica, orienta-se pelo regramento constante na Constituição

diretiva em relação à Ordem Social, que trata de temas bastante díspares, como Seguridade Social, Indígenas, Família, Ciência e Tecnologia, Cultura, Educação *etc.* – dos artigos 193 a 232, da CF/88.⁵³³ Os exemplos, tanto no nível constitucional, quanto na legislação de benefícios fiscais⁵³⁴ diversos em todo o território nacional e em todos os níveis da Federação Brasileira, se multiplicam consideravelmente, o que não deixa de ser um reflexo da relevância que a atuação extrafiscal possui no contexto do Estado Social, ainda que seu uso seja antiquíssimo, como recordam HUGO DE BRITO MACHADO, MARTHA TORIBIO LEÃO, RICARDO KLEINE DE MARIA SOBRINHO e FLÁVIO DE AZAMBUJA BERTI, com intensificação a partir da segunda guerra mundial, nas palavras de EDGARD NEVES DA SILVA.⁵³⁵ Afinal, “ainda que não seja obrigatória, não há dúvida de que a intervenção do Estado na ordem econômica e social, mesmo através da tributação, é permitida e até estimulada pelo texto constitucional”.⁵³⁶

Uma incursão analítica sobre o viés pragmático no âmbito tributário ainda é terreno inóspito, quase virgem. O seu potencial é grandioso. Nosso objetivo no presente trabalho, como já sabido pelo leitor, é utilizar tal ferramenta para tratar especificamente da enigmática praticabilidade tributária. Existem, obviamente, muitas outras possíveis áreas de interesse, desde novas reflexões sobre as espécies tributárias e a questão da destinação da arrecadação, passando pelo tema das desonerações tributárias e, até mesmo, o polêmico uso de argumentos consequencialistas como fundamento de decisões judiciais. Fato é que a preocupação com a *práxis*, ao lado do abstrato aspecto sintático-semântico, mostra-se muito importante, pois não se pode olvidar que “sob o modal permitido ou facultado, pode ocultar-

Econômica, rompendo as barreiras que a delimitavam à Constituição Tributária. [...] Nada de estranho há nessa operação, uma vez que o Direito é uno, e a Constituição não deve ser vista como formada por setores estanques e incommunicáveis, mas como um conjunto normativo [...]”. Cf. MARIA SOBRINHO, Ricardo Kleine de. **O Visconde...**, *op. cit.*, p. 891.

⁵³³ GOUVÊA, Marcus de Freitas. **A Extrafiscalidade...**, *op. cit.*, p. 112-134.

⁵³⁴ “É fato que, quer no Direito brasileiro quer no português, e ainda em vários outros sistemas, em especial nos Estados essencialmente democráticos, a criação de formas desonerativas da carga tributária tem como objetivo preponderante realizar propósitos estatais de ordem econômica, tendentes a regular uma dada política monetária, comercial ou industrial [...]”. Cf. GRUPENMACHER, Betina Treiger. Das exonerações tributárias, incentivos fiscais e benefícios fiscais. In: GRUPENMACHER, Betina Treiger; CAVALCANTE, Denise Lucena; RIBEIRO, Maria de Fátima; QUEIROZ, Mary Elbe. **Novos Horizontes da Tributação: um diálogo luso-brasileiro**. Coimbra: Almedina, 2012, p. 11. Dentre os exemplos de aplicação extrafiscal no âmbito infralegal, pode-se mencionar, exemplificativamente, o uso das isenções e incentivos fiscais diversos. Cf. GRUPENMACHER, Betina Treiger. **Das exonerações...**, *op. cit.*, p. 17 e p. 69-75; BORGES, José Souto Maior. **Teoria...**, *op. cit.*, p. 70-73; SOUZA, Sarah Maria Linhares de Araújo Paes de. A Teoria da Relatividade e o Princípio da Capacidade Contributiva. In: VALLE, Maurício Dalri Timm do; VALADÃO, Alexsander Roberto Alves; DALLAZEM, Dalton Luiz (coord.). **Ensaio...**, *op. cit.*, p. 1054; LEÃO, Martha Toribio. **Controle...**, *op. cit.*, p. 54-63; GOUVÊA, Marcus de Freitas. **A Extrafiscalidade...**, *op. cit.*, p. 201-221.

⁵³⁵ MACHADO, Hugo de Brito. Parecer. In: CARVALHO, Paulo de Barros *et al.* **Crédito-prêmio de IPI: estudos e pareceres**. Barueri: Manole, 2005, p. 223; LEÃO, Martha Toribio. **Controle...**, *op. cit.*, p. 37-40; MARIA SOBRINHO, Ricardo Kleine de. **O Visconde...**, *op. cit.*, p. 890; BERTI, Flávio de Azambuja. **Impostos...**, *op. cit.*, p. 36; SILVA, Edgard Neves da. **Extrafiscalidade...**, *op. cit.*, p. IV.

⁵³⁶ LEÃO, Martha Toribio. **Controle...**, *op. cit.*, p. 42.

se uma normatividade jurídica que, na prática, não deixe opção ao cidadão”, ou, ainda, pode-se resvalar em interessantes tributos que vigoram, incidem abstratamente para, de fato, nada arrecadar, para não existirem em concreto, como nos recorda a “Curva de Laffer” quando aponta que ao chegar a determinado nível, uma carga tributária elevada leva a decréscimo de arrecadação pela inexistência de incentivos para o cumprimento das obrigações tributárias.⁵³⁷

2.3.3 INTERESSES PÚBLICOS PRIMÁRIO E SECUNDÁRIO E AS FINALIDADES DAS NORMAS TRIBUTÁRIAS

Como já esclarecemos, ao tratar das finalidades do Direito Tributário como um todo e da norma de incidência tributária isoladamente, observamos o aspecto ilocucionário do ato de fala normativo. No aspecto ilocucionário a preocupação se dá em relação ao que se está fazendo **ao** falar algo, e não com **o** falar algo.⁵³⁸ Separando-se a análise funcional do ato de fala da de seu produto – a norma expedida –, tem-se questões interessantes. Observados os aspectos ilocucionários das normas tributárias de incidência, como visto, vislumbramos duas possíveis funções: a fiscal e a extrafiscal. Observado o Direito Tributário como um todo, falamos de três, de forma sintética: a fiscal, a extrafiscal e a de proteção do cidadão. Obviamente que é uma visão resumida, pois se incluirmos todos os âmbitos do que se considera “Direito Tributário”, seria possível falar de outras funções nessa dimensão ilocucionária.⁵³⁹

⁵³⁷ FOLLONI, André. **Isonomia...**, *op. cit.*, p. 205-206. Sobre a “Curva de Laffer”, veja-se: WANNISKI, Jude. Taxes, revenues and the “Laffer Curve”. A new look at taxation I. **The Public Interest**, n. 50, p. 3-16, 1978, *passim*; KFOURI JUNIOR, Anis. **Curso de Direito Tributário**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 168-170; FILLIPO, Luciano Gomes. **A Performance no Direito Tributário**. São Paulo: Almedina, 2016, p. 142-144; CARVALHO, Cristiano. **Teoria...**, *op. cit.*, p. 230-238; PAULA, Daniel Giotti de. **A Praticabilidade no Direito Tributário: controle jurídico da complexidade**. Rio de Janeiro: Ágora 21, 2018, p. 165 (nota 282).

⁵³⁸ “Expliquei a realização de um ato nesse novo sentido como sendo a realização de um ato “ilocucionário”, isto é, a realização de um ato ao dizer algo, em oposição à realização de um ato de dizer algo”. Cf. AUSTIN, John Langshaw. **Quando dizer...** *op. cit.*, p. 89. Veja-se a subseção 1.3.1.

⁵³⁹ Aqui, no âmbito tributário, cremos que seria ainda possível apontar de forma mais analítica, as seguintes funções, levando-se em consideração a totalidade de enunciados-enunciados possíveis, dentre outros:

- a) função fiscal exigida constitucionalmente e determinada no âmbito da norma de incidência tributária;
- b) função extrafiscal exigida constitucionalmente e determinada no âmbito legal, incluindo o tratamento simplificado ao contribuinte com base, ou não, na função “g” abaixo (vide as subseções 3.2.1.2 e 3.31, *infra*);
- c) função de garantias ao contribuinte, determinada constitucionalmente e regulada infraconstitucionalmente;
- d) função de dirimção de conflitos de competência das normas gerais em matéria tributária (com base no art. 146, I, CF/88);
- e) função de regulação das limitações constitucionais ao poder de tributar, das normas gerais em matéria tributária (com base no art. 146, II, CF/88);

Nesse ponto, convém conciliar o tema das finalidades das normas tributárias com a relevante discussão acerca do “interesse público”, tão bem tratada no âmbito do Direito Administrativo.⁵⁴⁰ Afinal, tratando-se a tributação de uma forma de atuação estatal, não se poderia cogitar da desconsideração de algum liame com interesses coletivos juridicamente protegidos.

A distinção entre interesses públicos primário e secundário foi trabalhada na Itália por RENATO ALESSI e divulgada no Brasil por CELSO ANTÔNIO BANDEIRA DE MELLO.⁵⁴¹ Interesse

f) função de harmonização normativa na Federação, das normas gerais em matéria tributária (com base no art. 146, III, “a” e “b”, CF/88)

g) função de regulação de tratamento simplificado ou diferenciado a determinadas situações (art. 146, III, “c”, “d”, art. 146-A e art. 179, todos da CF/88);

h) função instrumental em relação às funções “a” e “b” (como na fixação de obrigações acessórias, procedimentos, v.g.);

i) função sancionadora;

j) função de combate ao abuso, que pode ser reduzida à função “a” (vide ROCHA, Paulo Victor Vieira da. **Teoria...**, *op. cit.*, p. 317 *et seq.*)

k) função simplificadora em favor do Estado, que aprofundaremos no próximo capítulo.

⁵⁴⁰ Não desconhecemos a profunda discussão sobre o conceito de “interesse público” como um dos fundamentos do Direito Administrativo, desde uma visão clássica defendida, por exemplo, por BANDEIRA DE MELLO, passando pelas fortes críticas de BINEMBOIM, ÁVILA e JUSTEN FILHO, v.g., até a revalorização e defesa feita por EMERSON GABARDO e DANIEL WUNDER HACHEM, também exemplificativamente. Para os fins do presente trabalho, basta o senso comum sobre a expressão. Para aprofundamento sobre o tema, veja-se: BANDEIRA DE MELLO, Celso Antonio. **Curso de Direito Administrativo**. 30. ed. rev. atualiz. São Paulo: Malheiros, 2013, p. 59-76; GUSTAVO BINEMBOIM, **Da supremacia do interesse público ao dever de proporcionalidade**: um novo paradigma para o Direito Administrativo, p. 117-169; ÁVILA, Humberto. Repensando o “Princípio da Supremacia do Interesse Público sobre o Particular”. **Revista Eletrônica sobre a Reforma do Estado (RERE)**, Salvador, Instituto Brasileiro de Direito Público, n. 11, set./nov., 2007, *passim*; JUSTEN FILHO, Marçal. **Curso de Direito Administrativo**. São Paulo: Saraiva, 2005, p. 35-46; GABARDO, Emerson. **Interesse Público e Subsidiariedade**: o Estado e a Sociedade Civil para além do bem e do mal. Belo Horizonte: Fórum, 2009, p. 251-324; GABARDO, Emerson; HACHEM, Daniel Wunder. O suposto caráter autoritário da supremacia do interesse público e das origens do direito administrativo: uma crítica da crítica. In: BACELLAR FILHO, Romeu F.; HACHEM, Daniel Wunder (coord.). **Direito Administrativo e Interesse Público**. Belo Horizonte: Fórum, 2010, p. 155-201.

⁵⁴¹ ALESSI, Renato. **Principi di Diritto Amministrativo**. 4 ed. Milão: Giuffrè, 1978. v. I, p. 232-233; BANDEIRA DE MELLO, Celso Antonio. **Curso...**, *op. cit.*, p. 66-67. “Esses interesses públicos, coletivos, dos quais a Administração deve dar satisfação, não são, se note bem, simplesmente o interesse da Administração entendida como aparato organizativo autônomo, mas sim o que foi chamado interesse coletivo primário, formado do complexo dos interesses individuais prevalentes em uma determinada organização jurídica da coletividade, enquanto o interesse do aparato, pode ser concebido como um interesse do aparato unitariamente considerado, seria simplesmente um dos interesses públicos secundários que se fazem sentir no seio da coletividade, e que pode ser realizados somente no caso de coincidência, e no limite de tal coincidência, com o interesse público primário”. Cf. ALESSI, Renato. **Principi...**, *op. cit.*, p. 232-233. No original: “*Questi interessi pubblici, collettivi, dei quali l'amministrazione deve curare il soddisfacimento, non sono, si noti bene, semplicemente l'interesse dell'Amministrazione intesa come aparato organizzativo autonomo, sibbene quello che è stato chiamato l'interesse coletivo primario, formato dal complesso degli interessi individuali prevalenti in una determinata organizzazione giuridica dela collettività, mentre l'interesse dell'apparato, se può esser concepito un interesse dell'apparato unitariamente considerato, sarebbe semplicemente uno degli interessi secondari che si fanno sentire in seno alla collettività, e che possono essere realizzatti soltanto in caso di coincidenza, e nei limiti di siffatta coincidenza, com l'interesse coletivo primario.*”

público primário é aquele que se volta ao proveito geral, em contraposição ao interesse público secundário, que diz respeito apenas à Administração Pública ou que não coincida com o interesse de toda a coletividade, como afirma GASPARINI; não se confunde o interesse público primário com o interesse do aparato estatal, conveniências do Estado como sujeito de direito, como recorda MARÇAL JUSTEN FILHO.⁵⁴²

Segundo parcela considerável dos administrativistas, somente o interesse público primário pode ser perseguido pela Administração Pública.⁵⁴³ BANDEIRA DE MELLO, contudo, afirma que os interesses estatais podem ser defendidos, “sobre não se chocarem com os interesses públicos propriamente ditos, coincidam com a realização deles”, ou seja, quando os primeiros forem instrumentais em relação ao interesse público primário.⁵⁴⁴ Obviamente que isso também é realidade no âmbito das funções do Direito Tributário, por todo o exposto: a atuação estatal no âmbito da tributação necessariamente deverá ter por bússola a busca do interesse público primário – a igualitária repartição dos encargos no âmbito da finalidade fiscal, incluindo o combate à evasão fiscal ou mesmo a finalidade constitucional ou legal que fundamenta a atuação extrafiscal. A utilização do interesse público primário como guia para o interesse público secundário é considerada por FERNANDO ANDREONI VASCONCELLOS como exigência de coerência, sua base avaliativa diante dos diferentes argumentos dos atores do Direito Tributário.⁵⁴⁵ Cremos, contudo, ser possível falar da legítima busca de um interesse público secundário – um interesse estatal, como o aumento de arrecadação, por exemplo – desde que isso não se choque com os possíveis interesses públicos primários do âmbito tributário: com isso, é possível analiticamente tratar de tais interesses em separado, sem considerar o tema um tabu.

HUMBERTO ÁVILA, com supedâneo na doutrina alemã, diferencia os fins internos – que “estabelecem um resultado a ser alcançado que reside na própria pessoa ou situação objeto de comparação e diferenciação” – e os fins externos – aqueles “que não são propriedades ou características dos sujeitos atingidos, mas que se constituem em finalidades atribuídas ao Estado e que possuem uma dimensão extrajurídica”.⁵⁴⁶ ANDREI VELLOSO, por

⁵⁴² GASPARINI, Diógenes. **Direito Administrativo**. 10 ed. São Paulo: Saraiva, 2005, p. 15-16; JUSTEN FILHO, Marçal. **Curso...**, *op. cit.*, p. 38-39. Veja-se também: BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves. **Princípio Constitucional da Eficiência Administrativa**. 2. ed. rev. atual. Belo Horizonte: Fórum, 2012, p. 80-81.

⁵⁴³ GASPARINI, Diógenes. **Direito...**, *op. cit.*, p. 15; JUSTEN FILHO, Marçal. **Curso...**, *op. cit.*, p. 39.

⁵⁴⁴ BANDEIRA DE MELLO, Celso Antonio. **Curso...**, *op. cit.*, p. 66.

⁵⁴⁵ VASCONCELLOS, Fernando Andreoni. **Interpretação do Direito Tributário**: entre a coerência e a consistência. Curitiba: Juruá, 2014, p. 104-108.

⁵⁴⁶ ÁVILA, Humberto. Proporcionalidade e Direito Tributário. In: SCHOUERI, Luís Eduardo (coord.). **Direito Tributário**: homenagem a Alcides Jorge Costa. São Paulo: Quartier Latin, 2003. v. I., p. 333. Para PAULO ROCHA, tal distinção equivale à realizada entre finalidade fiscal e extrafiscal. O tema é importante para a realização da chamada ponderação, no bojo da teoria dos direitos fundamentais, o que traz dificuldades próprias pela complexidade da definição dos fins das normas tributárias. Cf. ROCHA, Paulo Victor Vieira da. **Teoria...**, *op. cit.*, p. 97-117.

sua vez, diferencia entre fins de justiça tributária e fins coletivos, que podem ser internos ou externos.⁵⁴⁷

O tema é relevante para a compreensão da noção de Eficiência estatal no âmbito tributário e, por consequência, da própria Praticabilidade Tributária. É que se a Eficiência for observada num sentido totalizante, como “boa administração” no âmbito fiscal – a incluir a maior arrecadação possível com a maior justa repartição do encargo atingível e da maneira mais simples para o Estado e para o particular – estaríamos falando de eficiência e praticabilidade como “interesses públicos primários”; se o enfoque for apenas a eficiência de procedimentos estatais visando a simplificação de seus atos, em seu interesse por economia procedimental, tem-se a busca de um interesse público secundário, e assim por diante. Por tal razão, há intensa discussão doutrinária sobre a existência de uma finalidade “simplificadora” das normas tributárias e sobre se elas seriam um fim interno ou externo a ser buscado.⁵⁴⁸ Essa relevância analítica ficará clara quando tratarmos do Princípio da Eficiência e do conceito de Praticabilidade Tributária.⁵⁴⁹

2.4 O DIALETO “FALADO” NO DIREITO TRIBUTÁRIO: USO LINGÜÍSTICO

2.4.1 LINGUAGEM JURÍDICA “CULTA” E “VULGAR”, OS DIALETOS E OS MUITOS AUDITÓRIOS. RECORDANDO OS SISTEMAS JURÍDICOS DE ALCHOURRÓN E BULYGIN

As línguas variam, seja no léxico, seja na sintática, seja na forma de pronúncia de um vocábulo, existindo uma diversidade de vozes e tipos discursivos que geram a **heterologia** ou **pluridiscursividade**.⁵⁵⁰

Como cediço, uma língua não é um sistema unitário, mas um conjunto de sistemas lingüísticos, um **diassistema**, com pelo menos três tipos de diferenças internas apontadas por CELSO CUNHA e LINDLEY CINTRA, que permitem melhor compreensão das variadas diferenças decorrentes do polimorfismo, de normas, a orientar a “deriva” da língua: a) de espaço geográfico ou variações **diatrópicas**, com falares locais, regionais *etc.*; b) diferenças socioculturais ou variações **diastráticas**, como o nível culto, língua padrão, nível popular *etc.*

⁵⁴⁷ VELLOSO, Andrei Pitten. **O princípio da Isonomia Tributária**: da teoria da igualdade ao controle das desigualdades impositivas. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2010, p. 77-80 e p. 145. Veja-se também: CARVALHO, Ricardo Siqueira de. **Substituição Tributária**: estrutura e função. 2017. Dissertação (Mestrado em Direito) – Universidade Federal do Paraná, Curitiba: UFPR, 2017, p. 238-242.

⁵⁴⁸ VELLOSO, Andrei Pitten. **O princípio...** *op. cit.*, p. 115.

⁵⁴⁹ Veja-se: subseção 2.5, *infra* (sobre o Princípio da Eficiência) e o capítulo 3 (sobre o conceito de Praticabilidade Tributária).

⁵⁵⁰ BARROS, Diana Luz Pessoa de. **Contribuições...**, *op. cit.*, p. 30-31; BELINE, Ronald. **A variação...**, *op. cit.*, p. 122 e p. 124-125; LYONS, John. **Linguagem e Lingüística...**, *op. cit.*, p. 135.

e c) diferenças entre os tipos de expressão ou variações **diafásicas**, como a língua falada, escrita, literária, técnicas, informal *etc.*⁵⁵¹ Ainda que todas sirvam para os seus usuários no processo comunicacional, a língua padrão, apenas uma dentre as variedades de um idioma, “é sempre a mais prestigiosa, porque atua como modelo, como norma, como ideal lingüístico de uma comunidade. Do valor normativo decorre a sua função coercitiva sobre as outras variedades [...]”, convivendo, dentro da língua, forças centrífugas de inovação e centrípetas de conservação, de continuidade e de inovação.⁵⁵² A variação pode se dar, portanto, até no nível individual pelos diferentes usos em linguagens formais e coloquiais e pode-se pensar na possibilidade de que algumas dessas variantes acabem sendo incorporadas ao sistema lingüístico, num processo de mudança que é perceptível nas análises de formas escritas e faladas de períodos diferentes, em que o uso ditou o que veio a ser norma; linguistas chegam a apontar a existência de um tipo de bilinguismo, entre a norma padrão e o informal, a **diglossia**.⁵⁵³ As características regionais de uma língua dão ensejo ao que se chama de **dialeto**, que são estruturas lingüísticas diferenciadas de um idioma com um determinado limite geográfico, mas que não alcançam a categoria de língua.⁵⁵⁴

E como se fixa a **língua padrão**? Bem, esse é um labor tipicamente normativista de estudiosos da língua, dos gramáticos – ainda que, como recorde LYONS, a linguística atual considere-se descritiva, em oposição à gramática tradicional –, e que pode estar em maior ou menor grau fixado juridicamente, inclusive.⁵⁵⁵ Há variados critérios discutidos na Linguística para a fixação da noção do “correto”, como o da autoridade, o geográfico, o literário, o aristocrático, o democrático, o lógico, o estético *etc.*⁵⁵⁶ CELSO CUNHA e LINDLEY CINTRA

⁵⁵¹ CUNHA, Celso; CINTRA, Lindley. **Nova Gramática...**, *op. cit.*, p. 3; BELINE, Ronald. **A variação...**, *op. cit.*, p. 122-125, p. 128-130; PIETROFORTE, Antonio Vicente Seraphim. **A língua...**, *op. cit.*, p. 92-93; CHAGAS, Paulo. A mudança lingüística. In: FIORIN, José Luiz (org.). **Introdução à Linguística I. Objetos Teóricos**. 6. ed. São Paulo: Contexto, 2012, p. 150.

⁵⁵² CUNHA, Celso; CINTRA, Lindley. **Nova Gramática...**, *op. cit.*, p. 4; FERDINAND DE SAUSSURE, **Curso de Linguística Geral**, p. 16; PAULO CHAGAS, **A mudança lingüística**, p. 150.

⁵⁵³ BELINE, Ronald. **A variação...**, *op. cit.*, p. 127 e p. 139; PAULO CHAGAS, **A mudança lingüística**, p. 142-143; MÁRIO EDUARDO VIARO, **Etimologia**, p. 111; LYONS, John. **Linguagem e Lingüística...**, *op. cit.*, p. 37, 207 e p. 212-213.

⁵⁵⁴ Alguns linguistas o diferenciam do falar, que se consubstancia na expressividade peculiar de uma região, sem o grau de coerência do primeiro, um “dialeto empobrecido”, que pode ser regional ou local. Diferencia-se, ainda, o sotaque – restrito a variedades de pronúncia com mudanças gramaticais e vocabulares e a gíria, uma “linguagem informal com vocabulário rico em expressões metafóricas, jocosas, elípticas e mais efêmeras que as da língua tradicional”, um “dialeto usado por determinado grupo social”. Cf. CUNHA, Celso; CINTRA, Lindley. **Nova Gramática...**, *op. cit.*, p. 4-5; LYONS, John. **Linguagem e Lingüística...**, *op. cit.*, p. 201; HOUAISS, Antônio; VILLAR, Mauro de Salles; FRANCO, Francisco Manoel de Mello. **Dicionário Houaiss...** *op. cit.*, p. 971.

⁵⁵⁵ LYONS, John. **Linguagem e Lingüística...**, *op. cit.*, p. 9, p. 34-36, p. 38 e p. 207; MARGARIDA PETTER, **Linguagem, língua, lingüística**, p. 19. No caso brasileiro, a CF/88 fixa o português como língua oficial (art. 13), e há normas que preveem regras ortográficas – que não exaurem o campo lingüístico. Vide também a subseção 1.1.1 *supra* (nota 77).

⁵⁵⁶ CUNHA, Celso; CINTRA, Lindley. **Nova Gramática...**, *op. cit.*, p. 6-7; LYONS, John. **Linguagem e Lingüística...**, *op. cit.*, p. 37-38.

preferem, acima de todos, “o da aceitabilidade social, a consuetudo de Varrão, o único válido em qualquer circunstância”.⁵⁵⁷ Impossível não recordar da pragmática e do mínimo de eficácia de KELSEN, numa analogia com o Direito...

Alguns exemplos vêm a calhar. Há a tendência hoje no Brasil, de perda dos pronomes átonos ou clíticos: “eu vi ele” ao invés de “eu o vi”, sendo a primeira considerada como não padrão, com reações heterogêneas em que uns não percebem o desvio e outros o reprovam.⁵⁵⁸ Essa variante não provocou mudança linguística – ao menos até o momento –, ainda que no campo da “fala”, do “desempenho”, seja corriqueira e aceita. Caso diferente é a evolução histórica que vai do uso exclusivo do pronome pessoal de segunda pessoa “tu”, herdado do latim, para, em casos formais, “Vossa Mercê”, que com o tempo perde o ar de formalidade pela ampla difusão, e surgem formas reduzidas como “vosmecê” até o atual “você”, que praticamente substituiu o “tu” no português falado no Brasil, numa mudança gradual, salvo em algumas regiões, e que, mais reduzido, pode ser encontrado sob a forma de “cê” ou “ocê” na linguagem falada e “vc” na linguagem escrita da internet.⁵⁵⁹ Aponta-se, como um dos móveis da mudança linguística – e que, no limite, pode levar ao surgimento de outra língua, como se deu entre o latim e as línguas românicas – a **lei do mínimo esforço**, pela qual haveria uma tendência de adoção de formas mais simples, contrabalanceada pela **necessidade de mútua compreensão**.⁵⁶⁰

Num paralelo, a “língua jurídica” também muda de modo **formal e informal**.⁵⁶¹ A mudança formal se dá pelos processos de revogação/promulgação em sentido amplo, assim como pelas diversas formas de criação e extinção dos instrumentos jurídicos em geral, tais como assinaturas de contratos, expedição de atos administrativos, anulações, revogações, publicação de sentenças judiciais, decisões em âmbito recursal *etc.* As mudanças informais por excelência são os costumes – quando aceitos pelo ordenamento – e a revolução, que substitui a “língua” integralmente, desde “fora” do ordenamento jurídico vigente.

Do mesmo modo, a forma de “falar” esta “língua” jurídica, também varia, “deriva”.

Causa perplexidade aos leigos – e às vezes aos próprios juristas – o fato de que, sem que haja nenhuma modificação das formulações normativas as normas jurídicas mudem, ou mesmo a existência das diferentes proposições normativas que são construídas nos

⁵⁵⁷ CUNHA, Celso; CINTRA, Lindley. **Nova Gramática...**, *op. cit.*, p. 8.

⁵⁵⁸ CHAGAS, Paulo. **A mudança...**, *op. cit.*, p. 150-151.

⁵⁵⁹ *Ibidem*, p. 151-152.

⁵⁶⁰ *Ibidem*, p. 162; LYONS, John. **Linguagem e Lingüística...**, *op. cit.*, p. 156. Aponta-se também ao lado da lei do menor esforço que não é pacífica, a da clareza comunicativa. LYONS, John. **Linguagem e Lingüística...**, *op. cit.*, p. 156.

⁵⁶¹ Sobre o tema, do ponto de vista constitucional, veja-se, exemplificamente: FERRAZ, Anna Candida da Cunha. **Processos informais de mudança da Constituição**: mutações constitucionais e mutações inconstitucionais. São Paulo: Max Limonad, 1986, *passim*.

debates da dogmática sobre um único texto.⁵⁶² Há muitos exemplos, e um recente é o da decisão do Supremo Tribunal Federal – STF sobre a prisão de condenados em Segunda Instância sem o trânsito em julgado.⁵⁶³ Isso, contudo, é parte incontornável da realidade linguística como um todo: um texto está sujeito a múltiplas leituras e o sentido – a norma jurídica ou a proposição normativa – que um leitor constrói da leitura das formulações normativas pode ser diferente da de outros leitores ou da que ele mesmo havia construído antes. A grande questão debatida do ponto de vista filosófico, como visto, é se existe ou não “uma” ou “algumas” interpretação(ões) correta(s), ou, ao menos, instrumentos procedimentais para contornar em parte a realidade caótica que pode advir de uma tal situação: como trazer segurança à semiose jurídica, vale dizer, como construir segurança jurídica? Afinal, esse pode ser um procedimento racional ou estamos entregues à discricionariedade absoluta da vontade do decisor? A reabilitação da razão prática e critérios procedimentais retórico-argumentativos nos parecem a resposta, como exposto.⁵⁶⁴

Contudo, colocando entre parênteses o controle racional para a efetiva decisão de algum caso concreto, todos sabemos que a forma de “falar” a “língua jurídica” é bastante diversa, de pessoa para pessoa, de órgão para órgão. Como antes exposto, é comum que muitas interpretações sejam possíveis dentro da moldura normativa – ainda que nos limitemos a uma efetiva interpretação e não ao uso descontrolado do texto –, e a escolha da que se considera “correta” do ponto de vista pessoal também varia bastante, conforme o auditório ou idiossincrasias pessoais – ainda que tal visão não venha a ser a válida no interior do ordenamento jurídico.

ALEXY aponta a existência de diferentes discursos jurídicos – que poderíamos correlacionar, em homenagem a PERELMAN, aos diferentes auditórios: a ciência jurídica, a decisão judicial, a própria discussão judicial, o tratamento jurídico de questões legais, em comissões ou na legislação, discussão de questões legais entre estudantes, juristas, advogados ou outras pessoas capacitadas e debates na mídia.⁵⁶⁵ Recordemos o que afirmou CALÓGERO, em debate com PERELMAN: “[o] legislador não se dirige somente aos juízes; dirige-se, acima de tudo, ao público”.⁵⁶⁶ De nossa parte, cremos que se poderia ainda apontar outros diferentes auditórios, como o debate parlamentar, propriamente dito, assim como as discussões e enunciações do Poder Executivo, por exemplo.

Cada auditório “fala” a “língua” jurídica a seu modo e com suas diferentes dimensões ilocucionárias e perlocucionárias. A variação pode se dar até no nível individual. Um estudo sobre dialetos, gírias, “falares” e “sotaques” da língua jurídica seria bastante instigante.

⁵⁶² RODRÍGUEZ, Jorge L. **Lógica de...**, *op. cit.*, p. 12.

⁵⁶³ Veja-se a decisão do STF no HC n. 126292, Rel. Min. Teori Zavascki, Julg. 17.02.2016.

⁵⁶⁴ Veja-se a subseção 1.3.3, *supra*.

⁵⁶⁵ ALEXY, Robert. **Teoria...**, *op. cit.*, p. 211.

⁵⁶⁶ PERELMAN, Chaïm. **Retóricas**, *op. cit.*, p. 37.

Fato é que cada intérprete, consciente ou não disso e de forma mais ou menos solipsista, cria seu próprio e individual microssistema jurídico supostamente coerente – e coloquemos parênteses sobre a maior ou menor capacidade de manejo dos textos de direito positivo, entre real “interpretação” e entre “uso descontrolado”, que, supomos, ocorra mais do ponto de vista externo, com a população em geral e a mídia, por exemplo. Cada intérprete constrói, ao menos, um sistema no sentido do *Normative Systems*, normalmente sem qualquer pretensão de totalidade, mas apenas para a solução de problemas concretos.⁵⁶⁷ Daí existirem sistemas “concorrentes”, a digladiar-se na arena retórica, o que é bastante perceptível num processo judicial, em que o autor apresente o seu “sistema” ao Judiciário, contraposto pelo “sistema” do réu, que são analisados pelo juiz para, na sentença, apresentar o seu, que pode não ser o definitivo, pois a semiose continua em sede recursal, dentro desse dialogismo já explicitado. O mesmo ocorre em outras searas, como no debate legislativo, por exemplo, ao interpretar e aplicar o texto constitucional.⁵⁶⁸

Ainda do ponto de vista interno do Direito, a população em geral, cada cidadão ou agente público que necessita cumprir regras jurídicas, também acaba por criar seus próprios “sistemas” – e aqui entra o debate sobre a “incidência” da norma jurídica, que não aprofundaremos – decidem, com base nele, qual conduta adotar, cumprir ou não a prescrição, da forma como interpretada.⁵⁶⁹ Tais “sistemas” individuais podem ser aceitos ou não no caso de verificação por alguma autoridade jurídica, acerca do cumprimento da norma, que tachará a conduta individual como lícita ou ilícita, conforme o seu “sistema”.

E esse dialogismo ocorre também do ponto de vista externo ao Direito: a doutrina e a “opinião pública” interpretam e criticam os “sistemas” jurídicos que vão sendo construídos e que efetivamente vencem um determinado debate legislativo, administrativo ou judicial. Obviamente que a força ilocucionária dos discursos metalinguísticos da doutrina e da opinião pública não é performativa, não cria normas jurídicas; mas, não se pode negar que exercem influência perlocucionária, maior ou menor, nos agentes normativos; há uma polifonia no sentido bakhtiniano entre os discursos interno e externo do Direito, há uma espécie de constrangimento social e contextual que pode ser objeto de uma análise pragmática de cunho interdisciplinar ou por outras ciências. E, ainda que não se possa, com tais regras de

⁵⁶⁷ Sobre os sistemas rivais, veja-se: MARANHÃO, Juliano Souza de Albuquerque. **Positivismo Jurídico...** *op. cit.*, p. 112. Veja-se, também, a subseção 1.2.1.3, *supra*.

⁵⁶⁸ Há, com efeito, como recorda ANNA FERRAZ, interpretação da Constituição pelo legislador, ao aplicá-la, criando leis; pelo Judiciário, pelos instrumentos judiciais de controle de constitucionalidade; e, em alguns casos, mesmo na esfera administrativa de forma imediata. Cf. FERRAZ, Anna Candida da Cunha. **Processos...**, *op. cit.*, p. 64-91; p. 104-125; p. 146-157.

⁵⁶⁹ Sobre o debate acerca da incidência de normas jurídicas, veja-se: PONTES DE MIRANDA, Francisco Cavalcanti. **Tratado de Direito Privado**. Parte Geral. 3. ed. Rio de Janeiro: Borsoi, 1970, tomo 1, p. 10-12; CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário: fundamentos...**, *op. cit.*, p. 7-14.

racionalidade discursiva, evitar-se a existência de mais de uma opção decisória racional ou, ainda, uma decisão fora da moldura normativa, resta a possibilidade da eterna discussão e debate no auditório da ciência jurídica e da opinião pública, afinal, o “fato de que o caráter final da decisão jurídica, em nome dos propósitos práticos da tomada de decisões, impõe um fechamento, não pode insulá-la contra novas interpelações da razão crítica”.⁵⁷⁰

Em face desses múltiplos sistemas rivais surgem dissensos doutrinários e críticas atrozes às interpretações – e os decorrentes sistemas – criados pelo Legislativo ou pelo Judiciário, ao aplicar normas superiores. Aqui pode-se fazer um paralelo a título metafórico: por vezes, a doutrina se assemelha ao papel dos gramáticos a prescrever o uso culto, dessa vez da “língua” jurídica aos aplicadores de normas que, muitas vezes, na visão dos primeiros, parecem falar um linguajar vulgar, um dialeto rudimentar, com um sotaque incompreensível ou com gírias abjetas, a ofender o puro vernáculo – o sistema criado pelo doutrinador que está a criticar.

Em suma, vivemos numa Babel jurídica. Saber disso é um passo para compreendê-la melhor.

2.4.2 O DIALETO DOUTRINÁRIO VS. O DIALETO DOS APLICADORES: A BABEL JURÍDICO-TRIBUTÁRIA BRASILEIRA

Dizíamos, há pouco, que vivemos numa Babel Jurídica, dado que todo texto normativo potencialmente pode ser lido de múltiplas formas, o que é notável nos distintos auditórios de “falantes” da língua jurídica: os aplicadores, a doutrina, os cidadãos em geral *etc.* O Direito Tributário também se perfaz de um jogo linguístico, um “jogo dialético, em várias dimensões, que se joga no tempo e no espaço, com diversos atores, com diferentes poderes” como nos fala JEAN-CLAUDE MARTINEZ e PIERRE DI MALTA.⁵⁷¹

Com base nisso, havíamos firmado, numa metáfora, que os doutrinadores muitas vezes se assemelham aos gramáticos, tratando do uso culto da “língua” jurídica e vendo, muitas vezes, no uso que dela fazem os aplicadores das normas um dialeto sofrível. Talvez não haja exemplo maior disso do que a situação que encontramos em relação ao Direito Tributário brasileiro!

⁵⁷⁰ MACCORMICK, Neil. *Retórica...* *op. cit.*, p. 361.

⁵⁷¹ MARTINEZ, Jean-Claude; DI MALTA, Pierre. *Droit Fiscal Contemporain. Tom. 1: L'impôt, le fisc, le contribuable. Paris: Librairies Techniques*, [entre 1978 e 1996], p. 139. No original: “C’est un jeu dialectique, à plusieurs dimensions, qui se joue dans le temps et dans l’espace, avec plusieurs acteurs, aux pouvoirs différents”. Indicamos um interessante texto sobre o aspecto dialógico dos conceitos tributários: SOUZA, Priscila; FAVACHO, Fernando Gomes. Intertextualidade entre Subsistemas Jurídicos: a “novilíngua” no Direito Tributário Brasileiro. *In: GRUPENMACHER, Betina Treiger (coord.). Tributação...*, *op. cit.*, p. 1033-1071.

Citemos um caso, a título de paradigma: FRANA ELIZABETH MENDES denuncia o que, para ela, seria uma quebra da noção de segurança jurídica, em meio ao constante aumento de competências tributárias por modificações constitucionais.⁵⁷² O STF seria, em sua visão, cúmplice, apontando ela o exemplo da revogação da imunidade do IR para os maiores de 65 anos que recebessem proventos de aposentadoria, realizada pela EC n. 20/98, que seria, a seu ver, a quebra de uma cláusula pétrea. Seriam “invenções” e ‘achismos’ [...] sem embasamento científico” que “passam a valer como verdades absolutas”.⁵⁷³

Citamos um exemplo, mas um olhar cuidadoso verificaria sua multiplicação exponencial. Apontam-se inconstitucionalidades e ilegalidades em muitas normas tributárias, de Emendas Constitucionais ao mais simples ato normativo. Apontam-se equívocos interpretativos reiteradamente praticados por julgadores administrativos e judiciais. Como assevera a mencionada autora, chegou-se a um ponto em que “[a] doutrina parece que se cansou de postular argumentos jurídicos, técnicos e válidos perante o sistema, vencida pelo cansaço e descrença”.⁵⁷⁴ É o desânimo dos cultores de um “linguajar” jurídico culto diante do que consideram um ultraje ao vernáculo perpetrado por falantes descuidados.

Realmente, a boa qualidade das reflexões científicas no auditório da Dogmática Tributária aproxima sua visão do que poderíamos considerar um uso culto da “linguagem” jurídico-tributária. No mundo dos falantes – aplicadores de normas jurídico-tributárias – no âmbito do Legislativo, do Executivo e do Judiciário, o uso culto pode causar e causa influência. Aqui e ali encontraremos um falar refinado – sob os critérios da doutrina. Todavia, em tais auditórios, temos a língua do dia-a-dia, a fala vulgar que é exitosa no cumprimento de sua função de prescrição de condutas e de resolução de conflitos, mas que parece um ruído a certos ouvidos refinados.

Ambos os níveis, o culto e o vulgar, são usos potenciais da “língua” jurídico-tributária. A competência linguística – a língua – é a mesma; o desempenho – a fala – é muito diferente. Uma semiose completa do Direito Tributário brasileiro precisa levar em conta tais níveis e reconhecer o valor de ambos. Desconsiderar as críticas doutrinárias à interpretação dos aplicadores é usar uma língua sem conhecer suas regras gramaticais, é usar um vocabulário empobrecido e não ter as ferramentas para preencher todo o seu potencial linguístico. Não levar em consideração a forma como o Direito Tributário é efetivamente compreendido na prática é falar uma língua morta.

Com isso em mente, passaremos a uma análise da relevância dos princípios jurídicos

⁵⁷² Apontando os seguintes casos: EC n. 3/93 (IPMF), substituído pela CPMF; EC n. 29/2000, sobre o IPTU progressivo; EC n. 33/2001, sobre a CIDE-combustíveis; EC n. 39/2002, sobre a COSIP e a EC n. 42/2003, com modificações para o IPVA. Cf. MENDES, Frana Elizabeth. Princípios tributários e as normas de proteção ao contribuinte. In: CARVALHO, Ana Carolina Papacosta Conte de *et. al.* **Derivação...**, *op. cit.*, p. 494-495.

⁵⁷³ MENDES, Frana Elizabeth. Princípios...*op. cit.*, p. 496.

⁵⁷⁴ *Ibidem*, p. 495.

também em sua dimensão semântico-pragmática, para, posteriormente, cuidarmos do Princípio da Eficiência em matéria tributária, que servirá de fundamento para nosso estudo.

2.4.3 AXIOLOGIA E ARGUMENTAÇÃO NO ESTADO DE DIREITO: PRINCÍPIOS E REGRAS NO DIREITO TRIBUTÁRIO

Com uma boa pitada metafórica, os princípios jurídicos já foram chamados, por exemplo, de “[...] fundamentos [...]”, “[...] pilares [...]”, “[...] pilastras [...]” e “[...] alicerces [...]” do edifício do direito.⁵⁷⁵ Chegou o momento de tratar um pouco deles, recordando que seu conceito vem sendo debatido de há muito e que, na contemporaneidade, tornou-se comum no discurso jurídico a distinção entre “regras” e “princípios”; ainda que, como o faz HELENO TORRES, aponte-se o enfraquecimento da distinção, utilizaremos-na por sua consagração nos auditórios da dogmática, do Legislativo e do Judiciário, nacional e internacional, como recorda ÁVILA.⁵⁷⁶

Aproveitando-se os ensinamentos de ÁVILA, podemos visualizar duas principais correntes sobre as diferenças entre princípios e regras: a) a “distinção fraca”: teoria clássica do Direito Público que vê os princípios como normas de grande abstração, indeterminação e generalidade, com abertura para uma considerável subjetividade do aplicador, em contraposição às regras, de maior objetividade, inexistindo diferenças de propriedades entre tais espécies normativas e b) a “distinção forte”: que entende existirem diferenças de estrutura entre as espécies normativas, sendo as regras instituidoras de deveres definitivos, que não podem ser superados por razões contrárias, aplicadas por meio da subsunção, e os princípios, por sua vez, estabelecendo deveres provisórios, sujeitos a derrotabilidade, aplicados por meio da ponderação, em que se avalia o peso das razões colidentes.⁵⁷⁷

ÁVILA defende uma “distinção forte” com conceitos próprios, ao considerar como “princípios” – que incluem aqueles em sentido estrito e os sobreprincípios – normas que “demandam uma avaliação da correlação entre o estado de coisas a ser promovido e os efeitos decorrentes da conduta havida como necessária à sua promoção”, e como “regras” as

⁵⁷⁵ Por exemplo: CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso...**, *op. cit.*, p. 43-44; VIEIRA, José Roberto. **A regra-matriz...**, *op. cit.*, p. 36; COSTA, Regina Helena. **Curso...**, *op. cit.*, p. 53.

⁵⁷⁶ TORRES, Heleno Taveira. **Direito...**, *op. cit.*, p. 540-551; ÁVILA, Humberto. Princípios e Regras e a Segurança Jurídica. In: BARRETO, Aires Ferdinando *et al.* **Direito Tributário e Segurança Jurídica**. São Paulo: Noeses - Ibet, 2005, p. 189 e p. 251-278.

⁵⁷⁷ ÁVILA, Humberto. **Princípios...**, *op. cit.*, p. 190-192. Como exemplo paradigmático de um conceito de princípio típico da distinção “fraca”, veja-se: “Princípio é, pois, por definição, mandamento nuclear de um sistema, verdadeiro alicerce dele, disposição fundamental que se irradia sobre diferentes normas, compondo-lhes o espírito e servindo de critério para exata compreensão e inteligência delas, exatamente porque define a lógica e a racionalidade do sistema normativo, conferindo-lhe a tônica que lhe dá sentido harmônico.” Cf. BANDEIRA DE MELLO, Celso Antonio. **Curso...**, *op. cit.*, p. 54.

normas que “exigem a avaliação da correspondência, sempre centrada na finalidade que lhe dá suporte ou nos princípios que lhe são axiologicamente subjacentes, entre a construção conceitual da descrição normativa e a construção conceitual dos fatos”.⁵⁷⁸ Referido autor ainda identifica, além delas, chamadas de normas de primeiro grau, as normas de segundo grau, como os postulados normativos aplicativos e postulados hermenêuticos.⁵⁷⁹

FREDERICK SCHAUER recorda que a voz “regra” evoca um certo grau de precisão ou especificidade, uma formulação canônica, o que seria ausente nos “princípios”. Após criticar a distinção de DWORKIN, o autor prefere conformar-se com a distinção entre regras concludentes e superáveis, sem levar em consideração a noção de generalidade para a diferenciação.⁵⁸⁰ Para SCHAUER, toda regra contém uma generalização e toda generalização prescritiva possui uma justificação, que é uma categoria mais geral, sendo definida como “*e/ mal que se pretende erradicar o la meta que se pretende lograr*”, em que as justificações podem existir em diversos níveis diferentes, determinando qual dentre as muitas generalizações logicamente equivalentes de algum fato será elegido como o predicado fático da regra resultante.⁵⁸¹ Ao generalizar, a regra ganha, portanto, uma causalidade probabilística com a justificação.⁵⁸²

O tema é complexo e, para o que aqui pretendemos, podemos utilizar uma visão simplificada, eis que não nos interessa a discussão ontológica sobre espécies normativas.⁵⁸³ Se toda palavra carrega a semente da ambiguidade e vaguidade, cremos que as normas-princípios tendem a apresentar uma abertura semântica mais intensa do que as regras, o que poderíamos firmar como um consenso, mas que não resolve o problema de sua identificação.

Questão à parte a eventual existência de diferenças estruturais do ponto de vista sintático-semântico, podemos dar como certo que há diferenças em relação ao conteúdo e ao uso de tais normas, ou seja, no aspecto semântico-pragmático. Quando analisamos princípios jurídicos, mais que a análise de sua estrutura, importa a compreensão de sua função: é aqui que reside o seu primordial diferencial e o desafio do exegeta. Estaremos diante de vocábulos de conteúdo semântico bastante aberto, que denotam valores – a implicar a tormentosa

⁵⁷⁸ ÁVILA, Humberto. **Sistema...**, *op. cit.*, p. 38-40; ÁVILA, Humberto. **Teoria dos Princípios...**, *op. cit.*, p. 70.

⁵⁷⁹ ÁVILA, Humberto. **Sistema...**, *op. cit.*, p. 38-44, *passim*.

⁵⁸⁰ SCHAUER, Frederick. **Las Reglas...**, *op. cit.*, p. 70-71.

⁵⁸¹ *Ibidem*, p. 80-85. SCHAUER fornece o seguinte exemplo: se a motivação visada é evitar o aborrecimento de clientes, bastará ao restaurante proibir a entrada de cães, por generalização, situação em que não se faz necessário proibir a entrada de cães negros. A cor do animal é uma qualidade irrelevante para o atingimento da finalidade buscada.

⁵⁸² *Ibidem*, p. 87.

⁵⁸³ Recordamos as relevantes contribuições de DWORKIN e de ALEXY no trato da matéria, que são apenas a ponta do iceberg no profundo debate existente: DWORKIN, Ronald. **Uma questão...**, *op. cit.*, *passim*; ALEXY, Robert. **Teoria dos Direitos Fundamentais**. Trad. Virgílio Afonso da Silva. São Paulo: Malheiros, 2008, *passim*.

questão axiológica e ideológica intranormativa – redundando em amplas conexões sêmicas e díspares conclusões de sentido. Os princípios são normas que expressam valores de alta relevância para uma dada sociedade, positivados no ordenamento jurídico, e que servem como limite hermenêutico para a aplicação das normas de nível hierárquico inferior, como uma bússola para a eleição de uma dentre as possíveis interpretações, na moldura kelseniana.⁵⁸⁴

Há aqui um claro elemento ideológico, típico da análise pragmática. No campo da análise ideológica, mas tentando limitá-la ao estritamente jurídico, tem-se o exemplo de JOSÉ ROBERTO VIEIRA, que considera estarem incluídas numa análise pragmática “[...] as preocupações ideológicas, traduzidas pelo reconhecimento das normas-princípios, em que o legislador depositou os valores que lhe são mais caros [...]” e a intenção dos usuários da linguagem, para, ao fim, argumentar que cabe à Dogmática Jurídica, autolimitando-se, o reconhecimento dos valores internalizados no ordenamento jurídico como princípios – uma “[...] ideologia intranormativa [...]” –, assim como na existência de hierarquia entre tais conteúdos axiológicos.⁵⁸⁵

Com isso, parece-nos bastante adequada a explanação de PAULO DE BARROS CARVALHO sobre as quatro acepções arroladas para o termo “princípio”, como uma descrição de como normalmente o termo é utilizado pelo discurso jurídico pátrio: a) como norma jurídica de posição privilegiada e portadora de valor expressivo; b) como norma jurídica de posição privilegiada que estipula limites objetivos; c) como os valores insertos em regras jurídicas de posição privilegiada, mas considerados independentemente das estruturas normativas; e d) como o limite objetivo estipulado em regra de forte hierarquia, tomado, porém, sem levar em conta a estrutura da norma.⁵⁸⁶ Poderíamos, contudo, afirmar que as acepções “b” e “d” não seriam consideradas, no sentido por nós utilizado, como exemplos de “princípios”, mas de “regras”, por suas qualidades semântico-pragmáticas.⁵⁸⁷ O que fazemos, de qualquer modo, é uma distinção “fraca”, ainda que concordemos que a aplicação dos princípios permita a avaliação de seu cumprimento em graus, exatamente por sua abertura semântica considerável.

Muitas vezes percebe-se que um mesmo enunciado jurídico possuirá múltiplas dimensões, funcionando como princípio e regra, como predica ÁVILA no caso da Legalidade,

⁵⁸⁴ KELSEN, Hans. **Teoria Pura...**, *op. cit.*, p. 393.

⁵⁸⁵ VIEIRA, José Roberto. **A regra-matriz...**, *op. cit.*, p. 52-53; VIEIRA, José Roberto. Qual Revisão Constitucional? **Jornal SESCAP**, p. 16, ago. 1993p. 16; VIEIRA, José Roberto, **Reforma Tributária: de Salomão a Souto, uma armadilha**, p. 114.

⁵⁸⁶ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso...**, *op. cit.*, p. 169-170. No mesmo sentido: CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário, Linguagem...**, *op. cit.*, p. 256-257.

⁵⁸⁷ Como exemplo, citamos o caso da não-cumulatividade.

por exemplo.⁵⁸⁸ Afinal, como afirma SCHOUERI, partindo-se do pressuposto da diferença entre texto e norma, “de um mesmo dispositivo pode-se extrair uma norma que se reveste das características de um princípio e outra que melhor se enquadra como regra”.⁵⁸⁹ Como bem recorda o mesmo SCHOUERI, apesar dessa diferença entre princípios e regras, é tão arraigada a denominação de “princípio” a várias limitações constitucionais, “que já não seria viável opor-se a ela”.⁵⁹⁰

Como se nota, os princípios evocam valores. Contudo, concordando com PAULO DE BARROS CARVALHO, aludimos aos valores positivados em nosso ordenamento jurídico, “depositados pelo legislador (consciente ou inconscientemente) na linguagem do direito posto”, sem menção a uma “região de valores” platônica ou jusnaturalista.⁵⁹¹ É interessante como os valores positivados por meio das normas chamadas de “princípios” possuem campos semânticos que se relacionam com os demais, com alguns de forma mais próxima, com outros de forma mais remota. São sentidos cujos parentescos, para alguns, parecem ser encontráveis por mero raciocínio dedutivo, como entendem, por exemplo, KLAUS TIPKE e DOUGLAS YAMASHITA.⁵⁹² A coisa não nos parece tão simples, até mesmo porque falamos de conceitos vagos sujeitos a múltiplas interpretações e que só serão materializados no campo semântico-pragmático do discurso jurídico, sem a necessária vinculação de resposta única para casos futuros. A própria ideia de “dedução” pura e simples de uma norma de outra não nos parece possível por tudo o que já expusemos. Não cremos num mundo de conceitos, mas no uso consensual deles num determinado auditório. Neste trabalho, interessa-nos o uso doutrinário deles.

Inegável, no entanto, que nos textos normativos encontramos enunciados a partir dos quais podemos construir normas identificadas como “princípios”, nas quais o discurso doutrinário e jurisprudencial vislumbra a existência de uma rede de semas, cujos sentidos se conectam com outras normas-princípios em relação de contiguidade, num verdadeiro fenômeno metonímico. Trata-se do típico fenômeno do dialogismo ou intertextualidade, no sentido bakhtiniano. Partindo-se do pressuposto do “legislador racional”, não deixa de fazer sentido a noção de princípios como justificações de outros princípios e estes como justificações de regras, na esteira do pensamento de SCHAUER, sempre como uma forma de

⁵⁸⁸ ÁVILA, Humberto. **Sistema...**, *op. cit.*, p. 123; ÁVILA, Humberto. Legalidade Tributária Multidimensional. In: FERRAZ, Roberto (coord.). **Princípios e Limites da Tributação**. São Paulo: Quartier Latin, 2005, p. 277-294.

⁵⁸⁹ SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário**, *op. cit.*, p. 267.

⁵⁹⁰ SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário**, *op. cit.*, p. 268.

⁵⁹¹ CARVALHO, Paulo de Barros. Princípios e Sobreprincípios na interpretação do Direito. In: GRUPENMACHER, Betina Treiger. **Tributação: Democracia e Liberdade**, em homenagem à Ministra Denise Martins Arruda. São Paulo: Noeses, 2014, p. 833.

⁵⁹² “Princípios fundamentais e subprincípios deles deduzidos (princípios derivados) formam um sistema de princípios, a hierarquia de princípios”. Cf. TIPKE, Klaus; YAMASHITA, Douglas. **Justiça...**, *op. cit.*, p. 20.

reconstrução racional do ordenamento jurídico bruto. Inclusive, aqui se pode falar sem receios sobre princípios implícitos, que são decorrência dedutiva ou abductiva – inclusive por meio do conceito de implicatura pragmática – de determinadas previsões do ordenamento jurídico, como bem explica JULIANO MARANHÃO.⁵⁹³ Com tais lentes, o que vem a seguir poderá ser compreendido adequadamente.

Como mencionado, apontam-se muitos princípios tributários ou princípios gerais com repercussão tributária, como o do devido processo legal. Nesse particular, estamos falando do Direito Tributário teleologicamente direcionado à proteção do contribuinte, tendo por reflexo o desenho do poder de instituição e arrecadação de tributos pelo Estado. De forma direta, interessa-nos no presente trabalho as relações entre alguns valores primordiais de nosso ordenamento jurídico que se refletem no âmbito tributário com especificidades. Passaremos a tratar neste capítulo do Princípio da Eficiência, que nos parece essencial para a compreensão de nosso tema: Praticabilidade e Eficiência possuem uma íntima conexão, como veremos. Posteriormente nos debruçaremos em relação à Liberdade/Segurança Jurídica e à Justiça/Igualdade, com os correlatos princípios a eles vinculados mais diretamente, em especial o da Legalidade e o da Capacidade Contributiva, buscando um mínimo pacto semântico-pragmático com base na visão doutrinária – falar de consenso, no caso, talvez soe hiperbólico.^{594,595} Com isso, teremos a tríade axiológica que entendemos como relevante para o debate a que nos propusemos.

2.5 O PRINCÍPIO DA EFICIÊNCIA ADMINISTRATIVA EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA

2.5.1 A EFICIÊNCIA ALÉM DO DIREITO

O sentido lexicográfico de “eficiência” aponta para uma sinonímia com o sentido de “eficácia”.⁵⁹⁶ Ainda assim, ONOFRE BATISTA aponta que se pode extrair uma sutil diferença

⁵⁹³ MARANHÃO, Juliano Souza de Albuquerque. **Positivismo Jurídico...**, *op. cit.*, p. 135-141. Veja-se também sobre normas derivadas: VON WRIGHT, Georg Henrik. **Norma y Accion...** *op. cit.*, p. 167; RODRÍGUEZ, Jorge L. **Lógica de...**, *op. cit.*, p. 45-46.

⁵⁹⁴ “A segurança e a justiça têm sido referidas como os únicos elementos que, no direito, escapam à relatividade no tempo e no espaço”. Cf. MACHADO, Hugo de Brito. Princípio da Eficiência em Matéria Tributária. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). **Princípio da Eficiência em Matéria Tributária**. São Paulo: RT, 2006, p. 50.

⁵⁹⁵ Veja-se o Capítulo 5.

⁵⁹⁶ GABARDO, Emerson. **Princípio Constitucional da Eficiência Administrativa**. São Paulo: Dialética, 2002, p. 23. Nesse sentido, “eficiência” é compreendida como “poder, capacidade de ser efetivo, efetividade, eficácia”, a “virtude ou característica de (alguém ou algo) ser competente, produtivo, de conseguir o melhor rendimento com o mínimo de erros e/ou dispêndios”. Procurando o significado do vocábulo “eficácia”, vemos algo como “virtude ou poder de (uma causa) produzir determinado efeito; qualidade ou caráter do que é eficaz”, a “segurança de um bom resultado; validade; atividade; infalibilidade”, “efeito útil”, “qualidade de quem ou o que tem uma ação eficaz;

entre os conceitos: enquanto a “eficiência” privilegia a ação, a “virtude de produzir um resultado”, a “eficácia” aponta para que “este resultado seja bom”, para a qualidade do resultado.⁵⁹⁷

O sentido comum pouco auxilia na compreensão técnica de “eficiência”, utilizada de forma plurívoca por diversas ciências, como “uma atividade racional, destinada a encontrar os melhores meios para a obtenção otimizada dos fins almejados”.⁵⁹⁸ Como um exemplo das ciências duras, na termodinâmica a eficiência é a “razão entre o trabalho realizado por uma máquina térmica em um ciclo completo e o calor absorvido por esta”.⁵⁹⁹ A Ciência Política também utiliza o conceito de eficiência e tomamos por exemplo as reflexões de JON ELSTER sobre o papel de normas constitucionais na eliminação de desperdícios que existiriam “se toda a legislação tomasse a forma de leis ordinárias que pudessem ser alteradas por maioria simples”, o que levaria à falta de estabilidade, ao parasitismo e à inconsistência agregada: a exigência de maioria qualificada para modificações constitucionais traz eficiência política, evitando a discussão perene de determinados temas.⁶⁰⁰

A ciência que mais trabalhou a noção de eficiência, contudo, foi a Economia, que, de forma geral, a conceitua como “alcançar resultados a partir dos menores ‘inputs’ possíveis, ou, o que dá no mesmo, alcançar o maior ‘output’ possível a partir de determinados recursos”, ou seja, “alcançar os melhores resultados possíveis a partir de recursos limitados”.⁶⁰¹ Há várias análises sobre a eficiência na área econômica. Como ensina KLAUS MATHIS, a definição da eficiência sempre foi uma preocupação da Economia do Bem-Estar, focada no desenvolvimento de critérios de medição da política econômica e sistemas de regulação econômica.⁶⁰² Em tais análises, uma questão metodológica sempre colocada foi a escala de medição do bem-estar individual e coletivo, em que autores clássicos, como PIGOU, tentavam fazê-lo conforme as mudanças de utilidade experimentadas por indivíduos como o resultado das mudanças em sua situação econômica, utilizando uma escala cardinal, até que um proponente de uma nova teoria do bem-estar passou a utilizar uma escala ordinal para o conceito de utilidade, em diferentes *status* de melhor, pior ou igual: falamos de VILFREDO

capacidade, produtividade”; “real produção de efeitos”; “qualidade ou característica de quem ou o que, num nível de chefia, de planejamento, chega realmente à consecução de um objetivo”. Cf. HOUAISS, Antônio; VILLAR, Mauro de Salles; FRANCO, Francisco Manoel de Mello. **Dicionário Houaiss...** *op. cit.*, p. 723.

⁵⁹⁷ BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves. **Princípio...**, *op. cit.*, p. 91-92.

⁵⁹⁸ GABARDO, Emerson. **Princípio...**, *op. cit.*, p. 23 e 91.

⁵⁹⁹ HOUAISS, Antônio; VILLAR, Mauro de Salles; FRANCO, Francisco Manoel de Mello. **Dicionário Houaiss...** *op. cit.*, p. 723.

⁶⁰⁰ ELSTER, Jon. **Ulisses Liberto...**, *op. cit.*, p. 197-200.

⁶⁰¹ CARVALHO, Cristiano. **Teoria...**, *op. cit.*, p. 65.

⁶⁰² MATHIS, Klaus. **Efficiency instead of Justice? Searching for the Philosophical Foundations of the Economic Analysis of Law**. Trad. Deborah Shannon. Nova Yorue: Spring, 2010, p. 31. Veja-se também: CALIENDO, Paulo. **Direito Tributário e análise...**, *op. cit.*, p. 74.

PARETO (1848-1923).⁶⁰³

Para PARETO, em relação a escolhas individuais, uma situação ou interação é “eficiente” (Pareto eficiente, no jargão econômico) quando um indivíduo, pelo menos, fica em situação melhor do que antes e nenhum em situação pior; e é “ótima” (Pareto ótima) quando não se pode promover uma alteração sem que um dos indivíduos piore de situação.⁶⁰⁴ Todavia, é complexa a aplicação de tal teoria ao Direito.⁶⁰⁵ A modificação no critério de PARETO foi realizada nos anos 30 do século passado, pelos economistas britânicos NICHOLAS KALDOR e JOHN R. HICKS, ao refletirem sobre uma situação típica do Direito: a decisão com base na ponderação de interesses em conflito.⁶⁰⁶ São situações não-paretianas, em que o benefício geral pode levar à piora da situação de um grupo ou indivíduo.⁶⁰⁷ Na eficiência KALDOR-HICKS, “uma utilidade é maximizadora se os ganhos dos vencedores (*winners*) são suficientes ou maiores para compensar as perdas dos excluídos (*losers*)”.⁶⁰⁸ O indivíduo que sai perdendo em uma interação pode vir a ser compensado pelo que ganhou: como aponta CRISTIANO CARVALHO, esse é o próprio caso da tributação, “que deixa a todos os contribuintes em situação pior financeiramente, porém potencialmente recompensável em vista dos serviços públicos que a receita tributária possibilita”.⁶⁰⁹

Também na Ciência da Administração o termo “eficiência” é bastante estudado, tendo, nas palavras de ONOFRE BATISTA, alcançado “enorme relevância”.⁶¹⁰ Nela, cada organização é observada sob o ponto de vista da eficiência e da eficácia, de modo simultâneo, entendendo-se “eficácia” como a medida de alcance do resultado – uma preocupação com os fins alcançados, o fazer as coisas certas – e a “eficiência” como a medida de utilização de recursos nesse processo – razão entre o esforço e o resultado, entre custos e benefícios,

⁶⁰³ PARETO, Vilfredo. **Manual de Economia Política**. Trad. João Guilherme Vargas Neto. São Paulo: Nova Cultural, 1996, p. 154-157; MATHIS, Klaus. **Efficiency...**, *op. cit.*, p. 31-32.

⁶⁰⁴ VARIAN, Hal R. **Microeconomia**: conceitos básicos. 7. ed. Trad. Maria José Cyhlar Monteiro e Ricardo Doninelli. Rio de Janeiro: Elsevier, 2006, p. 15-16; CARVALHO, Cristiano. **Teoria...**, *op. cit.*, p. 65; TORRES, Ricardo Lobo. Princípio da Eficiência em Matéria Tributária. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). **Princípio da Eficiência em Matéria Tributária**. São Paulo: RT, 2006, p. 71. Veja-se também: DWORKIN, Ronald. **Uma questão...**, *op. cit.*, p. 353-354.

⁶⁰⁵ “[...] a eficiência de Pareto está intimamente ligada às condições do mercado ideal. E o critério de Pareto só pode ser aplicado quando as transações são voluntárias [...]. Na esfera do direito, onde o Estado pode aplicar compulsoriamente, normalmente o critério do Pareto, que é baseado no livre arbítrio, não é diretamente aplicável.” Cf. MATHIS, Klaus. **Efficiency...**, *op. cit.*, p. 35. No original: “*So Pareto efficiency is closely linked with the conditions of the ideal market. And the Pareto criterion can only be applied where transactions are voluntary. For people have more sense than to consent to a transaction which leaves them worse off. In the sphere of law, where the state can apply compulsion, normally the Pareto criterion, which is based on free will, is not directly applicable.*”

⁶⁰⁶ MATHIS, Klaus. **Efficiency...**, *op. cit.*, p. 39.

⁶⁰⁷ *Ibidem*, p. 39. Veja-se também: CALIENDO, Paulo. **Direito Tributário e análise...**, *op. cit.*, p. 74.

⁶⁰⁸ CALIENDO, Paulo. **Direito Tributário e análise...**, *op. cit.*, p. 74. Veja-se também: MATHIS, Klaus. **Efficiency...**, *op. cit.*, p. 39; CARVALHO, Cristiano. **Teoria...**, *op. cit.*, p. 66.

⁶⁰⁹ CARVALHO, Cristiano. **Teoria...**, *op. cit.*, p. 66.

⁶¹⁰ BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves. **Princípio...**, *op. cit.*, p. 92.

refere-se a fazer corretamente, fazer mais com os recursos disponíveis –; ou seja, enquanto a Eficiência liga-se a métodos e procedimentos de ação para a aplicação racional de recursos, sua otimização, tendo o caráter de relação entre meios e fins de natureza instrumental, a eficácia se conecta com o alcance dos objetivos propostos.⁶¹¹ Pode-se, ainda, diferenciar tais conceitos de “efetividade” e de “sustentabilidade”, que também são noções próximas, muitas vezes confundidas. Quanto à “efetividade”, na Ciência da Administração, toca-se aos impactos verificados no ambiente, o que é mensurado por índices técnicos, econômicos, socioculturais *etc.*; por fim, a “sustentabilidade” trata da finitude dos recursos naturais, para que a fonte não perca a capacidade de prover necessidades futuras, buscando-se um crescimento econômico equilibrado sob o tripé do meio ambiente, da transformação econômica e dos impactos sociais.⁶¹²

Em muitas oportunidades, a eficiência é tratada como um gênero, com qualificativos que lhe dão notas específicas, com muitas classificações diferentes, como recorda GABARDO.⁶¹³

Este pequeno apanhado das noções de “eficiência” fora do Direito não é apenas floreio. Como bem aponta GUSTAVO MENDES, a doutrina pátria comumente conceitua a “eficiência” jurídica sem encontrar o seu sentido próprio, mas matizando-a com as outras normas-princípios que com ela mantêm relação, o que é um equívoco: para compreender o

⁶¹¹ CHIAVENATO, Idalberto. **Introdução à Teoria Geral da Administração**. 7. ed. rev. atual. Rio de Janeiro: Elsevier, 2003, p. 19-23, p. 58, p. 90, p. 153-156. Veja-se também: BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves. **Princípio...**, *op. cit.*, p. 93; NOHARA, Irene Patrícia. **Reforma Administrativa e Burocracia: impactos da eficiência na configuração do direito administrativo brasileiro**. São Paulo: Atlas, 2012, p. 191-196.

⁶¹² NOHARA, Irene Patrícia. **Reforma...**, *op. cit.*, p. 191-196. Trata-se de distinção também explicada de forma didática, em relação à eficácia, à eficiência e a efetividade, por PAULO CALIENDO, DIOGO MOREIRA NETO e EMERSON GABARDO. “Nota-se aqui uma delimitação do conceito de eficiência perante outros conceitos correlatos, tais como eficácia e efetivo. Poderíamos afirmar que a eficiência é o processo que produz a maior quantidade de resultados com a menor utilização de meios. A eficácia seria a produção de resultados com a maior produção de efeitos e a efetividade a maior produção de efeitos no tempo”. Cf. CALIENDO, Paulo. **Direito Tributário e análise...**, *op. cit.*, p. 70. “Eficiência e eficácia são comumente designadas como sinônimos, para tanto valorizando o aspecto teleológico (em nível de fins) dos termos. Entretanto, procurando-se conferir uma análise cognoscitiva mais acurada, a questão apresenta-se muito complexa, não sendo válida tal simplificação. [...] Verifica-se claramente uma separação entre meios (condicionadores da eficiência) e fins (determinantes da eficácia), sendo a efetividade o corolário da comparação entre os resultados alcançados e os objetivos pretendidos”. Cf. GABARDO, Emerson. **Princípio...**, *op. cit.*, p. 24-25. Veja-se também: MOREIRA NETO, Diogo de Figueiredo. **Mutações do Direito Administrativo**. 3. ed. rev. ampl. Rio de Janeiro: Renovar, 2007, p. 32-33.

⁶¹³ “É o caso, por exemplo, das seguintes espécies: ‘eficiência operativa’ (consecução de um bom planejamento ou boa formulação de metas) e ‘eficiência adaptativa’ (boa capacidade de reformulação de metas); ‘eficiência técnica’ (mera relação entre recursos e resultados), ‘eficiência econômica *stricto sensu*’ (relação entre custos e valor dos resultados), ‘eficiência econômica consignativa’ (distribuição ótima dos recursos disponíveis) e ‘eficiência econômica produtiva’ (maior rendimento na utilização dos recursos ou minimização de custos); ‘eficiência moral’ (decorrente de uma razão ética mista, na qual se busca uma eficácia temporal condicionada por valores morais)”. Cf. GABARDO, Emerson. **Princípio...**, *op. cit.*, p. 30.

seu sentido, isolá-la analiticamente, é de bom alvitre recordar que ela mantém relação com o significado do dicionário e de outras ciências, como foi aqui exposto, mas é incorporado ao mundo jurídico de forma matizada, “com cores próprias”.⁶¹⁴

2.5.2 A EFICIÊNCIA E O ORDENAMENTO JURÍDICO BRASILEIRO

2.5.2.1 Contextualizando: Burocracia, Gerencialismo e a Reforma Administrativa dos anos 1990

Numa tentativa de síntese sobre os diferentes modelos de Administração Pública identificados pela doutrina, é bastante difundida a classificação que aponta a existência de três diferentes formas de organização: a “administração patrimonialista”, a “administração burocrática” e a “administração gerencial”.⁶¹⁵

A Administração Patrimonialista é a forma típica das monarquias absolutistas, em que o patrimônio do príncipe e o patrimônio público se confundem, e que, como recorda BRESSER-PEREIRA, “[s]obrevive nos regimes democráticos imperfeitos por meio do clientelismo”.⁶¹⁶ Por sua vez, a Administração Burocrática é a fundamentada no serviço civil profissional, na dominação-legal weberiana, visando uma administração profissional, com procedimentos administrativos dentro de uma estrutura hierárquica piramidal.⁶¹⁷

A partir dos anos 80 do século passado iniciou-se um verdadeiro movimento mundial de reforma na gestão pública, como o denomina DONALD KETTL, com o expresso objetivo de agilização da Administração Pública e de redução do tamanho do Estado.⁶¹⁸ Trata-se do chamado “gerencialismo”, tradução da denominação em língua inglesa *managerialism*, com diversas manifestações e fases, que não pode facilmente ser enquadrado num bloco unitário, como o *consumerism*, a Burocracia Empreendedora (*Entrepreneurial bureaucracy*), a Nova Gestão Pública, o *Public Choice*, *Public Service Orientation* – *PSO* etc.⁶¹⁹ Os casos

⁶¹⁴ MENDES, Guilherme Adolfo dos Santos. Princípio da eficiência. In: MARRARA, Thiago (org.) **Princípios de Direito Administrativo**. São Paulo: Atlas, 2012, p. 360. Veja-se também: BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves. **Princípio...**, *op. cit.*, p. 96-97.

⁶¹⁵ BRESSER-PEREIRA, Luiz Carlos. **Reforma do Estado para a cidadania**: a reforma gerencial brasileira na perspectiva internacional. São Paulo: Ed. 34; Brasília: ENAP, 1998, p. 20. FILLIPO faz alusão a “antigo” e a “novo” regime administrativo, sendo que neste o cidadão é visto como um cliente, o que seria avaliável pela performance (eficiência). Cf. FILLIPO, Luciano Gomes. **A Performance...**, *op. cit.*, p. 195-201.

⁶¹⁶ BRESSER-PEREIRA, Luiz Carlos. **Reforma...**, *op. cit.*, p. 20 e p. 47-48.

⁶¹⁷ *Ibidem*, p. 20, 22 e p. 48-49; WEBER, Max. **Economia e sociedade**: fundamentos da sociologia compreensiva. 4. ed. Brasília: UNB, 2009, p. 142-149.

⁶¹⁸ KETTL, Donald F. **A revolução global**: reforma da administração do setor público. In: PEREIRA, Luiz Carlos Bresser; SPINK, Peter (Orgs.). **Reforma do Estado e Administração Pública Gerencial**. Rio de Janeiro: FGV, 1998, p. 75.

⁶¹⁹ Sobre essas diferentes denominações e vertentes, veja-se, exemplificativamente: NOHARA, Irene Patrícia. **Reforma...**, *op. cit.*, p. 148 e p. 152-206; GÓNGORA, Edwin Manuel Tapia. **Tendências y**

paradigmáticos do Gerencialismo normalmente apontados são Grã-Bretanha do governo Thatcher, a Nova Zelândia e a Austrália – que, segundo KETTL, começaram antes e foram mais longe –, ainda que muitos outros países tenham despontado em reformas da gestão pública com o mesmo sentido.⁶²⁰ Trata-se de movimento que recebeu a pecha de estar umbilicalmente ligado com a ideologia neoliberal, o que é colocado em dúvida por BRESSER-PEREIRA, mas que de qualquer modo, como aponta GÓNGORA, alastrou-se mundialmente por fazer parte de uma agenda internacional do Banco Mundial e da Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Económico ou Económico – OCDE, no marco da globalização.⁶²¹ Seja como for, é perceptível que tal modelo cobriu um vácuo, ao captar tendências da opinião pública quanto à necessidade de melhoria da qualidade dos serviços públicos, diante das complexidades inerentes da era pós-moderna, a exigir o implemento de eficiência e rapidez.⁶²²

É comum, em referido modelo, a adoção de mecanismos de mercado como forma de controle da eficiência estatal, fomentando a competição como meio de limitação da ineficiência advinda do monopolismo estatal, assim como a adoção de agências independentes, dentro da lógica contratualista de principal e agente, além da melhoria na gestão de processos.⁶²³ Como sintetiza EGON BOCKMANN MOREIRA, pode-se apontar como três os seus conceitos basilares: “liberalização, privatização e desregulação (ou neo-regulação, que tem implicado antes mais do que menos regras)”.⁶²⁴

A Reforma Gerencial chegou com força ao Brasil nos anos 90, inserida nessa “onda mundial de mudanças”, nas palavras de EGON BOCKMANN, o que, como aponta EMERSON GABARDO, também foi observado em vários outros Estados de caráter interventor, ao final do

modelos em diseño y rediseño organizacional em el sector público: análisis comparado de las reformas em ocho gobiernos centrales de América y Europa entre 2000-2010. In: XVII Congreso Internacional del CLAD sobre la Reforma del Estado y de la Administración Pública. Cartagena, oct., 2012, p. 9-10; BRESSER-PEREIRA, Luiz Carlos. **Reforma...**, *op. cit.*, p. 20 e p. 121-126; KETTL, Donald F. **A revolução...**, *op. cit.*, p. 79; CUNHA, Bruno Santos. O princípio da eficiência e o direito fundamental à boa administração. In: MARRARA, Thiago (org.). **Princípios...**, *op. cit.*, p. 382-393.

⁶²⁰ KETTL, Donald F. **A revolução...**, *op. cit.*, p. 79; BRESSER-PEREIRA, Luiz Carlos. **Reforma...**, *op. cit.*, p. 51-78.

⁶²¹ BRESSER-PEREIRA, Luiz Carlos. **Reforma...**, *op. cit.*, p. 122-126; GÓNGORA, Edwin Manuel Tapia. **Tendências...**, *op. cit.*, p. 1. Note-se que BRESSER-PEREIRA, defensor de uma Reforma Gerencial no Brasil, considera sua visão oposta à proposta neoliberal. Cf. BRESSER-PEREIRA, Luiz Carlos. **Reforma...**, *op. cit.*, p. 132. Veja-se também: MARCELLINO JUNIOR, Julio Cesar. **Princípio Constitucional da Eficiência Administrativa (des)encontros entre economia e direito.** Florianópolis: Habitus, 2009, p. 179 *et seq.*

⁶²² NOHARA, Irene Patrícia. **Reforma...**, *op. cit.*, p. 152-153.

⁶²³ GÓNGORA, Edwin Manuel Tapia. **Tendências...**, *op. cit.*, p. 6-10.

⁶²⁴ MOREIRA, Egon Bockmann. **Processo Administrativo: Princípios Constitucionais e a Lei 9.784/1999.** 3. ed. atual. rev. aum. São Paulo: Malheiros, 2007, p. 167. KETTL aponta, no ideário reformista, os seguintes mecanismos na diminuição do Estado: a limitação das dimensões do setor público, a privatização, a comercialização ou corporatização de órgãos públicos, a descentralização para governos subnacionais, desconcentração do governo central, uso de mecanismos de mercado etc. Cf. KETTL, Donald F. **A revolução...**, *op. cit.*, p. 78.

século XX, com reformas de “claro viés liberalizante, desestatizante e flexibilizador”.⁶²⁵ Não fora a primeira reforma administrativa de monta: antes, ocorreram “duas reformas administrativas, ou, mais precisamente, uma e meia, uma vez que a segunda não se completou e afinal foi desfeita pelos constituintes de 1988”, como assevera BRESSER-PEREIRA.⁶²⁶ Em 1995, no governo Fernando Henrique Cardoso, é criado o Ministério da Administração Federal e Reforma do Estado, com a nomeação de BRESSER-PEREIRA para a pasta: não à toa, OLAVO LIMA JUNIOR designa as modificações do período de “Reforma Bresser-Pereira”.⁶²⁷ Sentiram-se reflexos de tal contexto até, ao menos, a Reforma do Poder Judiciário, pela EC n. 45/2004, que teve iniciativa contemporânea ao núcleo principal da Reforma Administrativa formada pela EC n. 19/98.⁶²⁸

O modelo gerencial é objeto de muitas críticas, existindo dilemas e diversos problemas conceituais ou pragmáticos, mormente pelo seu apontado viés neoliberal de busca

⁶²⁵ MOREIRA, Egon Bockmann. **Processo...** *op. cit.*, p. 167; GABARDO, Emerson. **Interesse...** *op. cit.*, p. 110. Veja-se também: MARCELLINO JUNIOR, Julio Cesar. **Princípio...** *op. cit.*, p. 179 *et seq.*

⁶²⁶ BRESSER-PEREIRA, Luiz Carlos. **Reforma...** *op. cit.*, p. 163. Veja-se também: BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves. **Princípio...** *op. cit.*, p. 65-70 e 109-117; CUNHA, Bruno Santos. **O princípio...** *op. cit.*, p. 388-393. Tratam-se tais reformas administrativas anteriores, seguindo as denominações de BRESSER-PEREIRA, da Reforma Burocrática de 1936, durante o período varguista e de uma Reforma Desenvolvimentista, durante a ditadura militar, consubstanciada pelo Decreto-Lei n. 200/67. A primeira foi uma tentativa de superação do forte clientelismo até então ainda existente em solo brasileiro, com a criação do Departamento Administrativo do Serviço Público – DASP e a implementação de diversos mecanismos tipicamente burocráticos: como recorda OLAVO LIMA JUNIOR, tratou-se do período de decadência das oligarquias regionais, que “teve como desdobramento principal a criação do estado administrativo no Brasil”, com a institucionalização de instrumentos típicos da administração racional-legal. Após idas e vindas, muito bem explicadas por BEATRIZ WAHRlich e OLAVO LIMA JUNIOR, adveio a reforma do período militar, que visava permitir o desenvolvimento nacional, com relevante distinção entre a administração direta e indireta, até o advento da Constituição de 1988, considerada por BRESSER-PEREIRA uma “volta ao passado”, com a “afirmação de privilégios corporativistas e patrimonialistas incompatíveis com o ethos burocrático”. Cf. BRESSER-PEREIRA, Luiz Carlos. **Reforma...** *op. cit.*, p. 163-177; LIMA JUNIOR, Olavo Brasil de. As reformas administrativas no Brasil: modelos, sucessos e fracassos. **Revista do Serviço Público**. v. 49, n. 2, abr.-jun., 1998, p. 5 e 9-12; WAHRlich, Beatriz M. de Sousa. Reforma Administrativa federal brasileira: passado e presente. **Revista de Administração Pública**, Rio de Janeiro, v. 8, n. 2, abr./jun. 1974, p. 28-43.

⁶²⁷ BRESSER-PEREIRA, Luiz Carlos. **Reforma...** *op. cit.*, p. 182; LIMA JUNIOR, Olavo Brasil de. **As reformas...** *op. cit.*, p. 18. Veja-se também: GABARDO, Emerson. **Interesse...** *op. cit.*, p. 110-112. Dentre as várias medidas adotadas no período, a de maior relevo foi a aprovação da EC n. 19/98, que trouxe importantes e numerosas modificações na regulação administrativa do Texto Constitucional. NOHARA cita, como alguns dos principais impactos desse período reformista, a implantação de mecanismos de avaliação periódica de desempenho dos servidores, as escolas de governo, a intensa privatização, a criação das agências reguladoras, a previsão dos contratos de gestão – com a saída do controle dos procedimentos para o controle dos resultados –, a intensificação de parcerias para fomento com entidades não governamentais para saúde e ensino, tudo dentro do contexto de um forte ajuste fiscal. Na síntese de EGON BOCKMANN MOREIRA, os pontos nodais de referida Reforma foram a “pretensão à descentralização estatal, parcerias com a iniciativa privada e valorização da competência e eficiência da Administração Pública”, visando à instalação de uma “Administração Pública Gerencial”. Cf. NOHARA, Irene Patrícia. **Reforma...** *op. cit.*, p. 199-200; MOREIRA, Egon Bockmann. **Processo...** *op. cit.*, p. 169.

⁶²⁸ NOHARA, Irene Patrícia. **Reforma...** *op. cit.*, p. 167.

do Estado Mínimo, apontado como incompatível com as finalidades constitucionalmente impostas à Administração Pública brasileira.⁶²⁹ Não se pode negar que algumas de suas vertentes parecem consubstanciar-se numa espécie de neotaylorismo, como recorda NOHARA; nem que o alicerce ideológico parece estar numa “empresomania”, tão criticada por JACQUES LE MOUËL e recordada por EMERSON GABARDO, calcada num sofisma da eficácia e, em suas entranhas, pelas ideias do utilitarismo, do pragmatismo e, ao final, do individualismo, deveras distante de qualquer propaganda neutralidade axiológica.⁶³⁰ Quiçá, a melhor solução para o excesso de formalismo do burocratismo – uma degeneração da burocracia –, não seja a sua negação, por meio do liberalismo administrativo, mas, tão-somente, o formalismo moderado, com a busca da economia processual, como predica EMERSON GABARDO e IRENE NOHARA.⁶³¹

De qualquer forma, todo esse movimento gerou impactos que não podem ser desconsiderados no Direito Positivo brasileiro, dentre os quais nos interessa, mais proximamente, a inserção expressa do Princípio da Eficiência no *caput* do art. 37, da CF/88. É hora de debruçarmos-nos com mais vagar sobre esse ponto.

2.5.2.2 O Princípio da Eficiência Administrativa: uma panaceia?

A inclusão do Princípio da Eficiência no *caput* do art. 37 do Texto Constitucional, pela EC n. 19/1998, foi inicialmente recebida com desconfiança pela doutrina administrativista brasileira, como recordam IRENE NOHARA e EMERSON GABARDO.⁶³²

Para NOHARA, a intenção da Reforma se orientava mais para o foco na eficácia – uma vez que se buscava o controle de resultados, para satisfação do cliente-consumidor dentro do modelo gerencial.⁶³³ A interpretação dada pela doutrina quanto ao Princípio da

⁶²⁹ A título exemplificativo, veja-se: KETTL, Donald F. **A revolução...**, *op. cit.*, p. 76-79; NOHARA, Irene Patrícia. **Reforma...**, *op. cit.*, p. 16; p. 210-215; MARCELLINO JUNIOR, Julio Cesar. **Princípio...**, *op. cit.*, p. 179 *et seq.* Note-se que para EGON BOCKMANN MOREIRA, essa Reforma não possuía lastro imediato no Neoliberalismo, sendo necessária um esclarecimento de ideias e mitos. Cf. MOREIRA, Egon Bockmann. **Processo...**, *op. cit.*, p. 168.

⁶³⁰ NOHARA, Irene Patrícia. **Reforma...**, *op. cit.*, p. 159; MOUËL, Jacques le. **Crítica de la eficacia: ética, verdad y utópia de un mito contemporáneo**. Traducción de Irene Agoff. Barcelona: Paidós, 1992, p. 10-12; p. 15-19; p. 39-49; GABARDO, Emerson. **Princípio...**, *op. cit.*, p. 60-61.

⁶³¹ GABARDO, Emerson. **Princípio...**, *op. cit.*, p. 35; NOHARA, Irene Patrícia. **Reforma...**, *op. cit.*, p. 215.

⁶³² NOHARA, Irene Patrícia. **Reforma...**, *op. cit.*, p. 145-146; GABARDO, Emerson. A eficiência no desenvolvimento do Estado brasileiro: uma questão política e administrativa. In: MARRARA, Thiago (org.). **Princípios...**, *op. cit.*, p. 340-341. Note-se que, inicialmente, o Projeto de Emenda fazia menção a um princípio da “qualidade do serviço prestado”, posteriormente substituído pelo mais genérico “Princípio da Eficiência”. Cf. MOREIRA, Egon Bockmann. **Processo...**, *op. cit.*, p. 169; NOHARA, Irene Patrícia. **Reforma...**, *op. cit.*, p. 146-147. Para uma reflexão filosófica sobre a eficiência e o Estado Social, veja-se: GABARDO, Emerson. **Eficiência e Legitimidade do Estado: uma análise das estruturas simbólicas do direito político**. Barueri: Manole, 2003, *passim*.

⁶³³ NOHARA, Irene Patrícia. **Reforma...**, *op. cit.*, p. 148.

Eficiência inserido no art. 37 da CF/88 foi em caminho diverso, contudo, afastando-se do foco exclusivamente economicista. Afinal, eficiência, para o gerencialismo, apontava para a relação entre custos e benefícios; todavia, tais benefícios podem ter conteúdos diversos, não só econômicos, daí surgindo a pergunta: eficiente relativamente a que objetivo? Trata-se de um conceito instrumental, que pode atender a fins variáveis.⁶³⁴ Teve-se, então, na doutrina, uma espécie de alforria da “eficiência” em relação às suas origens econômicas e da Administração privada, “buscando harmonizá-lo com outros valores igualmente previstos na Constituição”.⁶³⁵ Com isso, “foi possível observar, paulatinamente, que não seria tal princípio ensejador de nenhum perigo ao regime jurídico administrativo consagrado na Constituição Federal de 1988”.⁶³⁶ Vejamos exemplos desse viés na doutrina.⁶³⁷

Iniciemos pelo paradigmático exemplo do ceticismo sobre o tema: CELSO ANTÔNIO BANDEIRA DE MELLO afirmava, em edições anteriores de seu Curso, que nada tinha a dizer sobre referido princípio, tendo em vista ser algo juridicamente muito fluído e de difícil controle, em que pese fosse algo desejável.⁶³⁸ O grande administrativista chegava a afirmar que referida previsão era um simples adorno ao art. 37, da CF/88, que de qualquer forma somente poderia ser concebido na intimidade do princípio da legalidade.⁶³⁹ Atualmente mais comedido, o autor continua afirmando que referido princípio “é uma faceta de um princípio mais amplo já superiormente tratado, de há muito, no Direito italiano: o princípio da ‘boa administração’”.⁶⁴⁰ No mesmo sentido, DIÓGENES GASPARINI, recorda que dentre os italianos tal princípio é conhecido como “dever de boa administração”.⁶⁴¹ BRUNO CUNHA também promove essa interconexão entre as noções de eficiência e “boa administração”.⁶⁴²

E “boa administração” é, para FILLIPO, um conceito indeterminado, um dos nomes dados ao objetivo de otimização das normas jurídicas e que influenciou, desde a Itália, o constituinte brasileiro para a inclusão da eficiência pela EC 19/98.⁶⁴³ Para JUAREZ FREITAS, trata-se do direito fundamental à “administração pública eficiente e eficaz, proporcional,

⁶³⁴ MENDES, Guilherme Adolfo dos Santos. **Princípio...**, *op. cit.*, p. 368; NOHARA, Irene Patrícia. **Reforma...**, *op. cit.*, p. 92.

⁶³⁵ NOHARA, Irene Patrícia. **Reforma...**, *op. cit.*, p. 205.

⁶³⁶ GABARDO, Emerson. **A eficiência...**, *op. cit.*, p. 341.

⁶³⁷ ONOFRE BATISTA aponta três correntes na doutrina brasileira sobre o tema: a) a que não considera a eficiência um princípio basilar da atuação da Administração Pública; b) a que a vincula à moralidade administrativa; e c) a que vê nela peculiaridades e um vetor de atuação da Administração Pública. Cf. BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves. **Princípio...**, *op. cit.*, p. 118-119.

⁶³⁸ BANDEIRA DE MELLO, Celso Antonio. **Curso de Direito Administrativo**. 20. ed. rev. atualiz. São Paulo: Malheiros, 2006, p. 109-110.

⁶³⁹ *Ibidem*, p. 110.

⁶⁴⁰ *Ibidem*, *loc. cit.*; BANDEIRA DE MELLO, Celso Antonio. **Curso de Direito Administrativo**. 30. ed. rev. atual. São Paulo: Malheiros, 2013, p. 125-126.

⁶⁴¹ GASPARINI, Diógenes. **Direito...**, *op. cit.*, p. 21.

⁶⁴² CUNHA, Bruno Santos. **O princípio...**, *op. cit.*, p. 382 *et seq.*

⁶⁴³ FILLIPO, Luciano Gomes. **A Performance...**, *op. cit.*, p. 30-34.

cumpridora de seus deveres, com transparência, motivação proporcional, imparcialidade e respeito à moralidade, à participação social e à plena responsabilidade por suas condutas omissivas e comissivas”.⁶⁴⁴ Ele considera que uma Administração Pública eficaz, não só economicamente eficiente, é condição, juntamente com outros aspectos, para o alcance do direito fundamental à Boa Administração, por estar “comprometida com resultados compatíveis com os indicadores de qualidade de vida, em horizonte de longa duração”.⁶⁴⁵ Para ele, só há legitimidade das escolhas administrativas se elas forem sistematicamente eficazes, implicando que a Administração Pública “escolha fazer o que constitucionalmente deve fazer”, ao invés “de apenas fazer bem ou eficientemente aquilo que, não raro, se encontra mal concebido ou contaminado”.⁶⁴⁶

Para NOHARA, o legado que o modelo gerencial trouxe no que tange à flexibilização do regime jurídico administrativo e de maior inserção do regime privado na gestão pública pode ser visto de forma mais amena do que a de um “liberalismo administrativo” – o que seria um equívoco, muito bem apontado por EMERSON GABARDO -; servindo de combate ao burocratismo – um estado patológico do modelo burocrático, sendo que este último, em si mesmo, trouxe muitos avanços.⁶⁴⁷ Aponta a autora duas vertentes para a conceitualização da Eficiência Administrativa: a) a do modelo gerencial, com flexibilização dos controles e práticas privatísticas; e b) a que se dá sob o filtro do Direito Administrativo, com preocupações democráticas, *accountability*, com preenchimento de lacuna de cidadania.⁶⁴⁸ Nesse caso, chegar-se-ia a uma harmonia com a ideia de Estado Democrático de Direito, culminando na noção de “boa administração”, que CELSO ANTÔNIO BANDEIRA DE MELLO já expusera com base no direito italiano - atuação administração mais congruente, mais oportuna e adequada aos fins a serem alcançados, pela escolha dos meios e ocasião de utilização.⁶⁴⁹

Indo por caminhos diferentes da ligação entre eficiência e “boa administração”, temos por exemplo LÚCIA VALLE FIGUEIREDO, que questiona o que mudaria, efetivamente, com a inclusão expressa da eficiência no Texto Constitucional, “pois, ao que se infere, com segurança, à Administração Pública sempre coube agir com eficiência em seus

⁶⁴⁴ FREITAS, Juarez. **Direito Fundamental à boa Administração Pública**. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2014, p. 167. Veja-se também: FREITAS, Juarez. **Direito Fundamental à boa administração pública e o reexame dos institutos da autorização de serviço público, da convalidação e do "poder de polícia administrativa"**. In: ARAGÃO, Alexandre Santos de; MARQUES NETO, Floriano de Azevedo (coord.). **Direito Administrativo e seus novos paradigmas**. Belo Horizonte: Forum, 2008, p. 311-334.

⁶⁴⁵ FREITAS, Juarez. **Direito Fundamental à boa Administração Pública**, p. 22.

⁶⁴⁶ *Ibidem*, p. 23.

⁶⁴⁷ NOHARA, Irene Patrícia. **Reforma...**, *op. cit.*, p. 208; GABARDO, Emerson. **Princípio...**, *op. cit.*, p. 35.

⁶⁴⁸ NOHARA, Irene Patrícia. **Reforma...**, *op. cit.*, p. 211.

⁶⁴⁹ *Ibidem*, p. 216; BANDEIRA DE MELLO, Celso Antonio. **Curso...**, *op. cit.*, p. 125-126.

cometimentos”.⁶⁵⁰ Ela acredita que se poderia extrair um outro significado desse novo princípio – eis que no de eficácia, ele sempre esteve no ordenamento –, aliando-o com a previsão do art. 70, da CF/88, quando trata do controle pelos Tribunais de Contas: o controle sobre a legitimidade e a economicidade.⁶⁵¹

Recordando o contexto da explicitação do princípio no Texto Constitucional, OCTAVIO FISCHER assevera que a eficiência pública não pode ser reduzida à noção da eficiência privada, tendo em vista seus diferentes propósitos.⁶⁵² EGON BOCKMANN MOREIRA também critica o amesquinamento da Eficiência inserida na CF/88 ao conceito meramente econômico ou da Ciência da Administração privada, sendo tal transposição um “despropósito”, e, em termos de técnica legislativa, “impertinente, supérflua e irrelevante” e o conceitua visando dar ao referido princípio um conteúdo jurídico coerente com o Texto Constitucional, que não sirva para a supervalorização dos interesses públicos secundários.⁶⁵³ No mesmo sentido, para MARÇAL JUSTEN FILHO o princípio da eficiência administrativa não se resume a juízos econômicos, à busca do lucro. Existindo incompatibilidade entre a eficiência econômica e valores fundamentais, a solução a ser adotada é a que preserve ao máximo todos os valores, ainda que com redução da eficiência econômica.⁶⁵⁴

Mais radical, MARCELLINO JUNIOR, em análise crítica sobre a inserção do princípio sob estudo no bojo da reforma gerencial, tem visão pessimista sobre os móveis ideológicos que levaram ao culto da eficiência assim como, em sua visão, à calorosa e acrítica recepção do princípio pela doutrina brasileira, apontando diversos riscos à democracia.⁶⁵⁵ Em sentido oposto, MARCEL BACH, por sua vez, procura compreender o Princípio da Eficiência à luz do argumento teleológico-consequencialista, buscando na causa da inclusão da previsão no Texto Constitucional, por meio da EC n. 19/98, elementos para compreender seu sentido.⁶⁵⁶ E faz isso para se contrapor, expressamente, à parcela da doutrina administrativista que teria praticamente ignorado a reforma aprovada, apontando como exemplo o entendimento de

⁶⁵⁰ FIGUEIREDO, Lúcia Valle. **Curso de Direito Administrativo**. 8. ed. São Paulo: Malheiros, 2006, p. 64.

⁶⁵¹ *Ibidem*, p. 65.

⁶⁵² FISCHER, Octavio Campos. Princípio da Eficiência em Matéria Tributária. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). **Princípio da Eficiência em Matéria Tributária**. São Paulo: RT, 2006, p. 263.

⁶⁵³ MOREIRA, Egon Bockmann. **Processo...**, *op. cit.*, p. 171 e p. 196.

⁶⁵⁴ “[...] eficiência administrativa significa que os fins buscados pela Administração devem ser realizados segundo o menor custo econômico possível, o que não é sinônimo da obtenção do maior lucro” Cf. JUSTEN FILHO, Marçal. **Curso...**, *op. cit.*, p. 86.

⁶⁵⁵ MARCELLINO JUNIOR, Julio Cesar. **Princípio...**, *op. cit.*, p. 179 *et seq.* A respeito dessa ordem de reflexões, GABARDO aponta que “Em nome da eficiência, o abandono aos princípios é escancarado, com vistas a um pragmatismo de resultados na maior parte somente agradável aos condutores do processo”. Cf. GABARDO, Emerson. **Eficiência e Legitimidade...**, *op. cit.*, p. 99.

⁶⁵⁶ BACH, Marcel Eduardo Cunico. **A competência tributária à luz do Princípio da Eficiência**. 2016. Dissertação (Mestrado em Direito) – Universidade Federal do Paraná, Curitiba, 2016, p. 84-87.

CELSON ANTÔNIO BANDEIRA DE MELLO, que já mencionamos.⁶⁵⁷ Encontra-a na busca do legislador em extirpar o “mal” da administração burocrática, tendo por “remédio” a “implementação de um modelo de administração gerencial, com foco em resultados e no ‘cliente’, fundado no princípio da eficiência”, que “determina que a vontade do povo ‘saia do papel’ e das ‘teias burocráticas’, para que se materialize”.⁶⁵⁸

Por fim, para GABARDO, com a expressa previsão do Princípio da Eficiência por força da EC n. 19/98, não se pode negar seu caráter normativo, não se restringindo ele, desde então, a um conceito econômico ou da Ciência da Administração.⁶⁵⁹ Para ele, a “orientação embrionária do princípio” era a de mera qualificação do serviço público e do servidor, o que não vingou, prevalecendo “o ideal genérico de eficiência”.⁶⁶⁰ Predica, então, uma interpretação conforme ao espírito da Constituição, compatibilizada com o ideário do Estado Social, pouco importando as razões de sua inclusão na reforma – claramente de ideologia neoliberal –, alterando-se a perspectiva “rumo à democracia-social”.⁶⁶¹

Não resta dúvida: ao ser juridicizada, a eficiência ganha novos tons semânticos. Tentaremos precisar o seu conteúdo para os possíveis usos jurídicos no auditório da doutrina.

2.5.2.3 A Eficiência é um princípio? Qual o seu significado?

A previsão expressa do Princípio da Eficiência no Texto Constitucional, como cediço, data de 1998. Não se pode afirmar, contudo, que se tratava de uma verdadeira inovação: para vários autores, a Eficiência já se encontrava implicitamente prevista em nosso ordenamento jurídico.⁶⁶²

Nesse sentido, para HUMBERTO ÁVILA⁶⁶³, a exigência de eficiência já se encontrava prevista no texto da Constituição da República antes do advento da EC n. 19/1998, que incluiu a previsão, de forma expressa, no *caput* do art. 37; para tanto, alude à redação do inciso II do

⁶⁵⁷ *Ibidem*, p. 87-88.

⁶⁵⁸ *Ibidem*, p. 92.

⁶⁵⁹ GABARDO, Emerson. **Princípio...**, *op. cit.*, p. 86.

⁶⁶⁰ *Ibidem*, p. 20-21.

⁶⁶¹ *Ibidem*, p. 88-89.

⁶⁶² MORAES, Alexandre de. **Reforma Administrativa**: Emenda Constitucional nº 19/98. 2. ed. São Paulo: Atlas, 1999, p. 25; NOHARA, Irene Patrícia. **Reforma...**, *op. cit.*, p. 147; GABARDO, Emerson. **Princípio...**, *op. cit.*, p. 88 e p. 94-95; ÁVILA, Humberto. **Sistema...**, *op. cit.*, p. 430-431. “A crise de eficiência do Estado Social está posta, mas, diferentemente do que se vem cogitando, ela não implica uma incompatibilidade entre Estado Eficiente e Estado Social. O entendimento contrário conduziria a um sério problema constitucional, pois certamente não é possível que se admita uma república democrática ineficiente, notadamente no Brasil, após a Constituição Federal de 1988”. Cf. GABARDO, Emerson. **Eficiência e Legitimidade...**, *op. cit.*, p. 162. Veja-se também: BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves. **Princípio...**, *op. cit.*, p. 109-117; FIGUEIREDO, Lúcia Valle. **Curso...** *op. cit.*, p. 64.

⁶⁶³ ÁVILA, Humberto. **Sistema...**, *op. cit.*, p. 430-431.

art. 74 da CF/88. Referido autor rememora, ainda, a previsão do § 7º, do art. 144, que prevê o dever da lei que disciplinar a organização e o funcionamento dos órgãos de segurança pública, prezar pela eficiência de suas atividades.⁶⁶⁴ Além de tais dispositivos, recordamos da previsão do art. 70, *caput*, que faz menção a um valor decorrente do dever de eficiência, a economicidade. Ademais, para HELY LOPES MEIRELLES, a eficiência já estava consagrada entre nós desde o advento do Decreto-Lei 200/67, que submeteu a atividade do Executivo ao controle de resultado, a um sistema de mérito e sujeitou a Administração Indireta à supervisão ministerial quanto à eficiência administrativa, por exemplo.⁶⁶⁵ ONOFRE BATISTA vai mais longe, ao considerar que a eficiência já faz parte do próprio desenho do Estado Democrático de Direito, prescindindo de previsão expressa.⁶⁶⁶ Também o enxergavam como um princípio implícito, exemplificativamente, IVES GANDRA MARTINS, HUGO DE BRITO MACHADO, LUCIANO FILLIPO, MARILENE TALARICO RODRIGUES, JOÃO BOSCO PASIN, GUILHERME MENDES e, finalmente OCTAVIO CAMPOS FISCHER, para quem a inclusão só é explicável por ser o Brasil o país do “tintim por tintim”.⁶⁶⁷

Vale dizer, o valor “eficiência”, ou, em outras palavras, o dever de atuação eficiente da Administração Pública, inclusive a tributária, na consecução de seus objetivos, encontrava guarida no texto original da CF/88, pelo que a EC n. 19/98 não inovou no particular. Até mesmo porque, como afirma LUCIANO GOMES FILIPPO, “não é plausível imaginar que antes da referida emenda a administração poderia ser ineficiente”.⁶⁶⁸ Afinal, se na “esfera privada, a eficiência é uma opção apresentada ao alvedrio do empreendedor, que pode, se quiser, ser ineficiente e até mesmo perdulário”, trata-se de algo impensável na Administração Pública, no ideário do “modelo republicano e democrático de Estado”, como pontifica GABARDO.⁶⁶⁹

Posteriormente, com a EC n. 42/2003, isso foi reforçado, no campo tributário, pelas

⁶⁶⁴ *Ibidem*, p. 431.

⁶⁶⁵ MEIRELLES, Hely Lopes. **Direito Administrativo Brasileiro**. 29. ed. Atual. por Eurico de Andrade Azevedo, Délcio Balestero Aleixo e José Emmanuel Burle Filho. São Paulo: Malheiros, 2004, p. 104.

⁶⁶⁶ BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves. **Princípio...**, *op. cit.*, p. 76.

⁶⁶⁷ MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). **Princípio da Eficiência em Matéria Tributária**. São Paulo: RT, 2006, p. 29-31; MACHADO, Hugo de Brito. **Princípio...**, *op. cit.*, p. 52; FILLIPO, Luciano Gomes. **Consentimento ao Imposto & Eficiência Tributária**. Curitiba: Juruá, 2012, p. 45; FILLIPO, Luciano Gomes. **A Performance...**, *op. cit.*, p. 90; RODRIGUES, Marilene Talarico Martins. Princípio da Eficiência em Matéria Tributária. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). **Princípio...**, *op. cit.*, p. 99; PASIN, João Bosco Coelho. Princípio da Eficiência em Matéria Tributária. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). **Princípio...**, *op. cit.*, p. 178-179; MENDES, Guilherme Adolfo dos Santos. **Princípio...**, *op. cit.*, p. 356; FISCHER, Octavio Campos. **Princípio...**, *op. cit.*, p. 265. Já para ODETE MEDAUAR, o Princípio da Eficiência administrativa passou a nortear toda a atuação da Administração Pública quando de sua inclusão expressa no art. 37, da CF/88, em que pese existirem previsões esparsas anteriores, como na Lei Orgânica do Município de São Paulo e na Lei Federal n. 8.987/95, que trata da concessão e permissão de serviços públicos. Cf. MEDAUAR, Odete. **Direito Administrativo Moderno**. 17. ed. São Paulo: RT, 2013, p. 127.

⁶⁶⁸ FILLIPO, Luciano Gomes. **Consentimento...**, *op. cit.*, p. 40.

⁶⁶⁹ GABARDO, Emerson. **Princípio...**, *op. cit.*, p. 21; BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves. **Princípio...**, *op. cit.*, p. 96-97.

previsões do art. 37, XXII e art. 52, XV, da CF/88. Ainda mais recentemente, teve-se a inclusão do inciso LXXVIII, ao art. 5º, da CF/88, pela EC n. 45/2004, que prevê o dever da razoável duração do processo e os meios que garantam a celeridade de seu trâmite, no âmbito judicial e administrativo, nítida dimensão da eficiência em relação ao tempo.

Apesar da forte influência das ideias econômicas na origem da inclusão expressa da “eficiência” no texto da CF/88, como já expusemos, não há dúvida que ao ser juridicizada, ela passa a ser um conceito jurídico, ganhando diferentes denotações e conotações.⁶⁷⁰ Inserido num dispositivo constitucional que remete aos princípios da Administração Pública, surge a questão sobre sua real natureza jurídica.⁶⁷¹

A natureza jurídica da eficiência é objeto de dissenso doutrinário, como assevera LUCIANO GOMES FILIPPO: para alguns autores, trata-se de um princípio; para outros, de um postulado, inclusive como parte da proporcionalidade; outros ainda a veem como ambos.⁶⁷² Mas a discussão vai ainda mais longe: qual o escopo da eficiência em seu sentido jurídico? Estaria ela ligada a um aspecto de menor custo, de celeridade, num sentido da Ciência Econômica? Equivaleria ao já vetusto conceito de boa administração? Nesse ponto, também, não há consensos, como é perceptível pelo que expusemos na subseção anterior.

CRISTIANO CARVALHO recorda que a eficiência não é uma meta, mas um valor instrumental, um meio para que se alcancem outros valores, visão compartilhada por ÁVILA e MATHIS.⁶⁷³ Nesse sentido, LOBO TORRES afirma que a eficiência não possui limites materiais, mas apenas os formais, procedimentais e argumentativos.⁶⁷⁴ Tomando de empréstimo as noções da Ciência da Administração, ONOFRE BATISTA considera que, num sentido amplo, a Eficiência significa para a Administração Pública, em primeiro plano, um mandamento de organização para a consecução do bem comum, imperativo de eficiência e eficácia, confundindo-se, normalmente, com o que no setor privado se denomina “eficácia”, daí podendo-se extrair o sentido de ineficiência e invocar princípios de boa organização.⁶⁷⁵

⁶⁷⁰ GABARDO, Emerson. **Princípio...**, *op. cit.*, p. 90-91.

⁶⁷¹ Esclarecemos que utilizamos a expressão “natureza jurídica” por sua tradição, mas conhecemos e assentimos com as críticas que decorrem do seu “essencialismo” implícito. Nesse sentido: CARVALHO, Paulo de Barros Carvalho, **Derivação e Positivização no Direito Tributário**. L. II. 2 ed. São Paulo: Noeses, 2017, p. 200-202; BRITTO, Lucas Galvão de. **O lugar e o tributo**: ensaio sobre competência e definição do critério espacial na regra-matriz de incidência tributária. São Paulo: Noeses, 2014, p. 151-152.

⁶⁷² FILIPPO, Luciano Gomes. **Consentimento...**, *op. cit.*, p. 86.

⁶⁷³ CARVALHO, Cristiano. **Teoria...**, *op. cit.*, p. 65; ÁVILA, Humberto. **Teoria da Igualdade Tributária**. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2009, p. 92; MATHIS, Klaus. **Efficiency...**, *op. cit.*, p. 191.

⁶⁷⁴ TORRES, Ricardo Lobo. **Princípio da Eficiência...**, *op. cit.*, p. 73.

⁶⁷⁵ BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves. **Princípio...**, *op. cit.*, p. 95. Para o autor, ineficiência é “um estado patológico que conduz a um funcionamento da AP [Administração Pública], com dispersão de esforços e meios, ou seja, com inadequação na articulação e/ou rendimento dos meios (ineficiência), ou com a consecução de resultados globais inadequados perante os fins estabelecidos pelo ordenamento jurídico (ineficácia)”. Cf. BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves. **Princípio...**, *op. cit.*, p. 95. [Esclarecemos entre colchetes].

EGON BOCKMANN MOREIRA aponta como o conteúdo da Eficiência os seguintes aspectos: a) o princípio da eficiência está umbilicalmente vinculado aos outros princípios do *caput* do art. 37, da CF/88, como “máxima instrumental” para o atingimento das demais previsões constitucionais, não possuindo força derogatória dos demais princípios; b) ele serve ao máximo respeito à dignidade da pessoa humana, sem busca da eficácia a qualquer preço; c) é “diretriz de controle interna *corporis* da Administração Pública” e d) serve ao controle das metas administrativas, ponto em que mais se assemelha à visão econômica e da administração privada.⁶⁷⁶ FABIO BRUN GOLDSCHMIDT e ANDREI PITTEN VELLOSO apontam a existência de dois diferentes enfoques para a eficiência: a eficiência-legalidade – como pauta do administrador, atendida a legalidade está-se a agir eficientemente, servindo ela de bússola para a eficiência, o que também acaba por servir de instrumento de estagnação ou inércia – e a eficiência-vetor – que aponta para a necessidade de aprimoramento, dirigido primordialmente ao Poder Legislativo, sob critérios de custo-benefício, de *lege ferenda*, ainda que no nível regulamentar em seu reduzido campo de atuação.⁶⁷⁷

EMERSON GABARDO, após apontar uma simplificação equivocada na equiparação do conceito de eficiência com os de “eficácia” e “efetividade”, localiza-a entre as ideias de “racionalização” e “produtividade”, neste último caso podendo-se encontrar sentido equivalente, mais amplo ou mais restrito em relação à “eficiência”, entendida esta como o resultado de “uma relação entre meios e fins”: equivalente, se pensada a produtividade como a relação meios/custos; mais amplo, se entendida como a soma entre eficácia e eficiência; mais restrito, se entendida como o próprio produto.⁶⁷⁸ GABARDO aponta, ainda, casos de uso da eficiência reduzida a alguns de seus atributos, como a celeridade e a economicidade.⁶⁷⁹ Conclui o autor, que “englobam a eficiência vários outros conceitos afins, tais como a eficácia, a efetividade, a racionalização, a produtividade, a economicidade e a celeridade”, além dos “tradicionais princípios do bom andamento e da boa administração”.⁶⁸⁰ ALEXANDRE DE MORAES aponta as seguintes características como elementos básicos do princípio da eficiência administrativa: “direcionamento da atividade e dos serviços públicos à efetividade do bem comum, imparcialidade, neutralidade, transparência, participação e aproximação dos serviços públicos da população, eficácia, desburocratização e busca da qualidade”.⁶⁸¹

Como recorda HUMBERTO ÁVILA, o tema da eficiência é tradicional no direito anglo-

⁶⁷⁶ MOREIRA, Egon Bockmann. **Processo...**, *op. cit.*, p. 193-196.

⁶⁷⁷ GOLDSCHMIDT, Fabio Brun; VELLOSO, Andrei Pitten. Princípio da Eficiência em Matéria Tributária. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). **Princípio da Eficiência em Matéria Tributária**. São Paulo: RT, 2006, p. 190-192.

⁶⁷⁸ GABARDO, Emerson. **Princípio...**, *op. cit.*, p. 24-28.

⁶⁷⁹ *Ibidem*, p. 28-29.

⁶⁸⁰ *Ibidem*, p. 100.

⁶⁸¹ MORAES, Alexandre de. **Reforma...**, *op. cit.*, p. 30.

saxão, em que se diferencia: (i) o dever de atingir o máximo do fim com o mínimo de recursos (*efficiency*) e (ii) o dever de com um meio atingir o fim ao máximo (*effectiveness*).⁶⁸² Com isso, tais noções dizem acerca de como deve a administração atingir os seus fins, assim como qual deve ser a intensidade da relação entre as medidas que ela adota e os fins por ela perseguidos.⁶⁸³ A forma de sua implementação traz dúvidas, pontuadas por ÁVILA: deve a administração obter “o melhor resultado” ou “um resultado satisfatório”? Deve ela optar pelo menor custo ou há outros elementos a serem analisados na decisão (menor custo com melhor resultado)?⁶⁸⁴ Para o autor, o modo relativo, em que uma opção menos custosa deve ser comparada com vantagens proporcionadas por outras opções, é o mais adequado ao ordenamento jurídico pátrio: na análise dos efeitos em relação aos vários fins buscados pela administração, primários e secundários, o melhor custo é um dos elementos de análise, mas não o único.⁶⁸⁵ Assim, aponta “o dever de a administração escolher o meio menos dispendioso somente no caso de ficarem inalteradas (*ceteris paribus*) a restrição dos direitos dos administrados e o grau de realização dos fins administrativos”.⁶⁸⁶ Para ÁVILA, a eficiência é um dever de boa administração, que visa à máxima realização dos fins da Administração.⁶⁸⁷ Mas há duas exigências que direcionam a realização das finalidades públicas: a eficiência e a proporcionalidade; esta exige a adoção de meios adequados – o meio promove o fim –, necessários – é o menos restritivo ao administrado – e proporcionais em sentido estrito – as vantagens superam as desvantagens que provoca.⁶⁸⁸ O autor conclui que a Administração tem apenas o dever de escolher o meio que, ao fim e ao cabo, promova o fim, e não o mais intenso, o melhor ou o mais seguro.⁶⁸⁹ O dever de eficiência apenas impede que a Administração eleja o meio menos intenso, pior e mais inseguro, pois não se atingiriam os fins de forma minimamente satisfatória. Esse é o conteúdo da eficiência, para HUMBERTO ÁVILA.⁶⁹⁰ Note-se que para referido autor, a eficiência não é um princípio autônomo, mas um postulado

⁶⁸² ÁVILA, Humberto. **Sistema...**, *op. cit.*, p. 432.

⁶⁸³ *Ibidem*, *loc. cit.*

⁶⁸⁴ ÁVILA, Humberto. **Sistema...**, *op. cit.*, p. 432-433.

⁶⁸⁵ *Ibidem*, p. 433.

⁶⁸⁶ *Ibidem*, p. 434.

⁶⁸⁷ *Ibidem*, *loc. cit.*

⁶⁸⁸ *Ibidem*, p. 435. Focando na adequação, considera ÁVILA a necessidade de analisar as relações entre os vários meios disponíveis e o fim visado, o que pode ser avaliado por três aspectos: o quantitativo (intensidade, analisando se promove menos, igual ou mais), o qualitativo (qualidade, com a verificação se promove pior, igual ou melhor) e o probabilístico (analisando-se se o meio promove com menos, igual ou mais certeza). Cf. *Ibidem*, *loc. cit.*

⁶⁸⁹ *Ibidem*, p. 436. Isso porque: a) nem sempre é possível ou plausível saber qual o meio mais intenso, melhor e mais seguro, tornado o custo administrativo da decisão inviável se necessária a avaliação de todos os meios possíveis e imagináveis para o atingimento de um fim; b) o Princípio da Separação dos Poderes, que exige que sejam respeitadas as deliberações do Poder Legislativo e do Poder Executivo, pois há um mínimo de liberdade de escolha, uma prerrogativa de avaliação; e c) própria exigência de racionalidade na interpretação e aplicação normativa impõe a análise de todas as circunstâncias do caso concreto. Cf. *Ibidem*, *loc. cit.*

⁶⁹⁰ *Ibidem*, p. 437.

normativo, que serve para calibrar a aplicação de outros princípios, sem possuir conteúdo próprio que não seja meramente instrumental, um meio para atingir outros fins.⁶⁹¹

Aproximando-a da proporcionalidade, temos o exemplo de MARILENE TALARICO, para quem há íntima relação entre ambas, por se tratarem de “instrumento de controle e adequação dos meios aos fins”, a mesma opinião de GOLDSCHMIDT e VELLOSO.⁶⁹² MORAES vislumbra uma interligação entre eficiência, razoabilidade e moralidade.⁶⁹³ Por sua vez, LUCIANO GOMES FILIPPO critica a definição de HUMBERTO ÁVILA, que enxerga a eficiência como postulado e, com nítida influência anglo-saxã, na prática, não o diferenciaria da proporcionalidade.⁶⁹⁴ Isso porque, a seu ver, a eficiência é um princípio, apresentando “substrato ideológico que comporta aplicação direta e prática, determinando a realização ou abstenção de medidas concretas”, além de também ter uma natureza de norma programática, com especial eficácia negativa, como foi visto no julgamento do Supremo Tribunal Federal - STF sobre o caso do nepotismo.⁶⁹⁵ Isso é perceptível, a seu ver, quando se analisa o caso da demora excessiva no julgamento de um recurso administrativo, ou de negligência, omissão e descaso da Administração, situações em que a visão de ÁVILA não forneceria respostas.⁶⁹⁶

Por todo o exposto, não há dúvidas: estamos diante de mais um conceito indeterminado no Direito. Com razão EMERSON GABARDO, quando assim afirma, considerando-o um conceito “multifacetado, e até mesmo, ambíguo” sendo errônea a proposição de um “conceito padrão imutável”, existindo diversas possibilidades conceituais, que exigem “definições-padrão, detentoras de caráter meramente convencional”.⁶⁹⁷ ONOFRE BATISTA alude à sua natureza de “norma genérica, destinada a contemplar uma série indefinida de aplicações”.⁶⁹⁸

Como visto, já desde ciências outras o conceito de eficiência varia bastante. Incorporado ao mundo jurídico, tem-se uma norma-princípio prescritiva de condutas estatais, mas com um campo semântico bastante alargado. Não há consenso sobre o seu significado e não consideramos que devesse haver um. Há uma ou algumas ideias de base, alicerces semânticos, dimensões diversas da noção de eficiência que se entrecruzam e se afastam. É na arena do debate dialógico que seu conceito é fixado, num movimento contínuo: nas dinâmicas dos processos legislativo, administrativo e judicial.

Inicialmente fixemos que dentro dos parâmetros da distinção fraca entre princípios e

⁶⁹¹ *Ibidem*, p. 91-95.

⁶⁹² RODRIGUES, Marilene Talarico Martins. **Princípio...**, *op. cit.*, p. 105; GOLDSCHMIDT, Fabio Brun; VELLOSO, Andrei Pitten. **Princípio...**, *op. cit.*, p. 195.

⁶⁹³ MORAES, Alexandre de. **Reforma...**, *op. cit.*, p. 29.

⁶⁹⁴ FILIPPO, Luciano Gomes. **Consentimento...**, *op. cit.*, p. 91-93.

⁶⁹⁵ *Ibidem*, p. 93.

⁶⁹⁶ *Ibidem*, p. 93.

⁶⁹⁷ GABARDO, Emerson. **Princípio...**, *op. cit.*, p. 24 e p. 28.

⁶⁹⁸ BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves. **Princípio...**, *op. cit.*, p. 90.

regras que adotamos, podemos convencionar que a eficiência é um princípio jurídico, com seu *status* elevado na hierarquia normativa, grande amplitude semântica, com caráter teleológico atingível em graus diferentes. Trata-se de um princípio que, se em alguns recortes, possui nítido caráter instrumental de indicar meios para se atingir qualquer outro fim, pode-se vislumbrar em outras dimensões um conteúdo autônomo, com um valor próprio. Nisso estamos com ONOFRE BATISTA e LUCIANO FILLIPO.⁶⁹⁹ Poderíamos indicar tal conteúdo axiológico próprio como “deve-se atingir a finalidade proposta (eficácia) pelos meios menos onerosos em sentido amplo (eficiência em sentido estrito)”.

Quanto ao seu sentido, a ideia básica relacionada ao conceito de eficiência é a de relação entre meios e fins – ora focando nos melhores meios, ora no atingimento do fim de forma intensa, ora em ambos, daí decorrendo a diferenciação entre eficiência em sentido amplo, eficácia ou efetividade e eficiência em sentido estrito.⁷⁰⁰

Em relação aos **meios**, tem-se como noção-chave a de conseguir o resultado com o menor número de *inputs* possível, ou, numa metáfora, movimentar a máquina com a menor perda de energia na forma de calor.⁷⁰¹ Aqui, conforme a dimensão elegida, tem-se diferentes

⁶⁹⁹ “A ideia de eficiência não se limita a assentar um dever de boa administração, mas juridiciza um princípio, isto é, um critério diretivo da atuação de toda a AP [Administração Pública], dotado de substância jurídica, conteúdo próprio e identidade, exprimindo sua determinabilidade em face das situações concretamente caracterizadas, sendo, pois, determinável, sem perder, entretanto, sua carga de abstração e generalidade. Não traduz tão só um dever de conteúdo determinado e preciso, mas uma abstração determinável, que se obtém do afastamento das peculiaridades das funções singulares. Funciona como veio iluminador do trabalho hermenêutico, orientando a leitura dos dispositivos administrativos e, da mesma forma, pode, em sua função negativa, afastar situações incompatíveis com seu conteúdo nuclear, isto é, admite a identificação e afastamento da patente ineficiência”. Cf. BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves. **Princípio...**, *op. cit.*, p. 91 [esclarecemos entre colchetes]. Veja-se também: FILLIPO, Luciano Gomes. **Consentimento...**, *op. cit.*, p. 91-93.

⁷⁰⁰ Sobre a relevância das relações entre meios e fins para a compreensão da Eficiência, veja-se: GABARDO, Emerson. **Princípio...**, *op. cit.*, p. 24-25.

⁷⁰¹ Veja-se nesse sentido:

- a) BOCKMANN MOREIRA: Eficiência como “máxima instrumental” para o atingimento das demais previsões constitucionais. Cf. MOREIRA, Egon Bockmann. **Processo...**, *op. cit.*, p. 196;
- b) ABRÃO: Eficiência tributária como a tonificação de “resultados práticos, sem formalismos ou burocracias que acarretam prejuízos”, sendo “fundamental observar o modelo das relações custo-benefício nos processos administrativos, escolhendo a economicidade da escolha na solução do problema e implementação da decisão”. Cf. ABRÃO, Carlos Henrique. Princípio da Eficiência em Matéria Tributária. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). **Princípio...**, *op. cit.*, p. 83;
- c) SOARES DE MELO: “O princípio da eficiência em matéria tributária significa a prática de atos (normativos, executivos e judiciais) de modo célere e eficaz [...]”. Cf. MELO, José Eduardo Soares de. Princípio da Eficiência em Matéria Tributária. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). **Princípio...**, *op. cit.*, p. 138;
- d) TEIXEIRA: fala da eficiência como o “aproveitamento ótimo dos recursos disponíveis”. Cf. TEIXEIRA, Daniel Alves. **Praticidade no Direito Tributário: fundamento e controle**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2016, p. 53;
- e) DACOMO: Pinça como relevantes da ideia de eficiência a condução da Administração Pública a meios menos onerosos e mais céleres de solução de seus conflitos e a busca do resultado de interesse público secundário para a viabilidade do interesse público primário. Cf. DACOMO, Natalia de Nardi. **Direito Tributário Participativo: Transação e Arbitragem administrativas da Obrigação Tributária**. São Paulo: Quartier Latin, 2009, p. 84-85;
- f) FREITAS: Define o autor a eficiência como o melhor emprego dos recursos disponíveis. Cf.

manifestações da eficiência: em relação ao tempo, a celeridade; em relação ao custo, a economicidade; em relação ao procedimento, a simplificação ou a “desburocratização” etc.⁷⁰²

Em relação aos **fins**, a ideia é a de gerar o maior *output* possível, ou, dito de outro modo, movimentar a máquina da forma mais intensa possível.⁷⁰³ É o que se costuma chamar

FREITAS, Juarez. **Direito Fundamental à Boa Administração Pública**, *op. cit.*, p. 23.

⁷⁰² Muitas vezes entende-se a eficiência como celeridade ou economicidade, em redução de conceito considerada equivocada por GABARDO. Cf. GABARDO, Emerson. **Princípio...**, *op. cit.*, p. 28-29. Trata-se de nítido exemplo de uso metonímico qualitativo (parte pelo todo). Um exemplo disso parecer ser, no campo tributário, o de JOSÉ EDUARDO SOARES DE MELO, que ao tratar da eficiência, identifica-a à celeridade. Cf. MELO, José Eduardo Soares de. **Princípio...**, *op. cit.*, p. 137-138.

⁷⁰³ Veja-se nesse sentido:

a) ÁVILA: “Eficiente é a atuação administrativa que promove de forma satisfatória os fins em termos quantitativos, qualitativos e probabilísticos”. Cf. ÁVILA, Humberto. **Sistema...**, *op. cit.*, p. 437; “Ela exige efetividade da administração na realização das suas tarefas”. Cf. ÁVILA, Humberto. **Teoria da Igualdade...**, *op. cit.*, p. 92.

b) GANDRA MARTINS: “o princípio da eficiência pode ser definido como ‘a obrigação da Administração Pública de utilizar os recursos públicos do Estado com a maior pertinência e adequação possível em prol da sociedade’”. Cf. MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). **Princípio...**, *op. cit.*, p. 31;

c) MACHADO: “E na linguagem jurídica eficiência tem o mesmo sentido [da linguagem comum], quer dizer, capacidade ou aptidão para alcançar um resultado ou objetivo preestabelecido”. Cf. MACHADO, Hugo de Brito. **Princípio...**, *op. cit.*, p. 53 [esclarecemos entre colchetes];

d) ICHIHARA: “O princípio da eficiência tem o sentido de ‘atividade de produzir resultados desejados’”. Cf. ICHIHARA, Yoshiaki. Princípio da Eficiência em Matéria Tributária. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). **Princípio...**, *op. cit.*, p. 168;

e) PASIN: “O princípio da eficiência assegura aos cidadãos um direito subjetivo, que corresponde ao dever de ‘ser eficaz’ [...]”. Cf. PASIN, João Bosco Coelho. **Princípio...**, *op. cit.*, p. 179;

f) TALARICO: “O princípio da eficiência pode ser entendido como aquele princípio que se impõe à Administração Pública e a seus agentes a atuação da boa administração, visando o bem comum [...]”. Cf. RODRIGUES, Marilene Talarico Martins. **Princípio...**, *op. cit.*, p. 99;

g) MARCELLINO: “Um importante passo para resistir a este levante do individualismo-egoístico globalizado, é reconhecer que se vive um paradoxo no discurso da eficiência: fala-se em ‘eficiência’, quando muitos pensam falar em ‘efetividade’. E isto é muito sério! Como se viu, tratam-se de coisas absolutamente distintas, contraditórias, e que velam projetos diametralmente opostos. Quem defende a eficiência, pugna por um Estado mitigado, mínimo, um Direito flexibilizado, e Direitos Fundamentais vistos a partir de seus custos. Quem defende a efetividade, e aqui nos filiamos ao lado dos lúcidos autores que respaldam este escrito, luta por um Estado que prioriza as políticas públicas voltadas para as ações sociais, e para a efetivação dos Direitos Fundamentais”. Cf. MARCELLINO JUNIOR, Julio Cesar. **Princípio...**, *op. cit.*, p. 253;

h) CARVALHO FILHO: Considera o princípio da eficiência do art. 37, da CF/88, mais voltado para a qualidade dos serviços públicos, assim como aos serviços administrativos internos, com o recurso a tecnologias modernas e a qualidade na execução de atividades. Cf. CARVALHO FILHO, José dos Santos. **Manual de Direito Administrativo**, 10 ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2003, p. 19;

i) FACHIN: Afirma que, com referido princípio, “[o] que se espera é que o trabalho de cada servidor seja eficiente”, ou seja, com um “trabalho de qualidade, que produz bons resultados, gerando certo grau de satisfação ao público”. Cf. FACHIN, Zulmar. **Curso de Direito Constitucional**. 6. ed. rev. ampl. Rio de Janeiro: Forense, 2013, p. 408;

j) MELO: Alude como conteúdo de referido princípio, que a “Administração Pública obtenha resultados de forma satisfatória e eficiente”. Cf. MELO, Fábio Soares de. Princípio da Eficiência, Nulidade e o Processo Administrativo Federal. In: CARVALHO, Ana Carolina Papacosta Conte de et al. **Derivação...**, *op. cit.*, p. 407;

k) FIGUEIREDO: Diferenciando eficácia de eficiência, considera que este último implica a verificação se os atos administrativos “foram úteis o suficiente ao fim a que se preordenavam, se foram eficientes”. Cf. FIGUEIREDO, Lúcia Valle. **Curso...**, *op. cit.*, p. 65;

l) MOREIRA NETO: “[...] os reclamos concretos dos cidadãos em relação à atuação gestora do Estado acabaram sendo decisivos para pôr em evidência a necessidade de considerar-se no Direito Administrativo e, em particular, em suas reformas, a efetividade da ação administrativa como medida

de eficácia, que também tem diferentes manifestações conforme a dimensão de análise escolhida: em relação à quantidade produzida com otimização entre os meios e os fins, a produtividade; em relação à qualidade, o atingimento do ponto ótimo, a continuidade do serviço público *etc.*⁷⁰⁴

Com o foco no **todo**, tem-se uma noção totalizante de eficiência, em que se geram os melhores resultados possíveis com o menor dispêndio – de tempo, dinheiro, atos *etc.* –, ou seja, o maior *output*, com o menor número de *inputs* possível.⁷⁰⁵ Normalmente, a Dogmática,

de sua eficiência, possibilitando, assim, a exigibilidade jurídica do cumprimento de metas de desempenho, hoje instrumento alçado à previsão constitucional”. Cf. MOREIRA NETO, Diogo de Figueiredo. **Mutações...**, *op. cit.*, p. 33.

⁷⁰⁴ Note-se que há um grande debate sobre o sentido de todos esses termos. Em relação à produtividade, por exemplo, GABARDO aponta usos que vão da equivalência ao sentido da eficiência (relação entre o produto final e os fatores utilizados na produção), a sentidos mais amplos (soma da eficácia e da eficiência) e mais restritos (como o produto), ainda havendo quem defenda ser ela a soma entre eficácia, eficiência, qualidade e tempestividade. Cf. GABARDO, Emerson. **Princípio...**, *op. cit.*, p. 27-28. Na Ciência da Administração, pode-se apontar a “produtividade” como “a produção de uma unidade produtora por unidade de tempo, isto é, o resultado da produção de alguém por um determinado período. Quanto maior a eficiência tanto maior a produtividade”. Cf. CHIAVENATO, Idalberto. **Introdução...**, *op. cit.*, p. 58. ONOFRE BATISTA vê no conceito de produtividade a relação otimizada entre meios e fins, com o que concordamos, mas a inclui como uma das facetas da eficiência em sentido estrito, preocupada com os “meios”, o que nos parece contraditório. Cf. BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves. **Princípio...**, *op. cit.*, p. 183-184. Sobre a qualidade e a continuidade do serviço público, que não nos interessa aprofundar no presente trabalho, veja-se: BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves. **Princípio...**, *op. cit.*, p. 193-196 e p. 198-200.

⁷⁰⁵ Veja-se nesse sentido:

a) CALSAMIGLIA: “A eficiência – entendida como o maior benefício com o mínimo custo [...]”. Cf. CALSAMIGLIA, Albert. **Racionalidad y Eficiencia del Derecho**. 2. ed. Cidade do México: Fontamara, 1997, p. 28. No original: “*La eficiencia – entendida como el mayor beneficio con el mínimo costo [...]*”;

b) JUSTEN FILHO: A eficiência administrativa exige a otimização dos recursos públicos, que é “obter o máximo de resultados com a menor quantidade possível de desembolsos”, o que decorreria do princípio da República, que exige que “todas as competências estatais têm de ser exercitadas do modo mais satisfatório possível”. Cf. JUSTEN FILHO, Marçal. **Curso...**, *op. cit.*, p. 84;

c) GONÇALEZ: “O princípio da eficiência [...] pode ser considerado como a utilização de meios para obter a melhor finalidade sem cometer erros”. Cf. GONÇALEZ, Antonio Manoel. Princípio da Eficiência em Matéria Tributária. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). **Princípio...**, *op. cit.*, p. 157;

d) COSTA-CORRÊA: “[...] prefere-se entender como eficiência administrativa a regra que, por meio da valorização do valor eficiência, implica a organização racional, imparcial, neutra, transparente, eficaz, sem burocracia e de menor dispensa econômica dos meios e recursos (humanos, materiais e institucionais) necessários para a prestação de todos e quaisquer serviços ou atividades públicas que possibilitem a realização completa dos anseios, necessidades e interesses sociais e da consecução do bem comum”. Cf. COSTA-CORRÊA, André L. Princípio da Eficiência em Matéria Tributária. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). **Princípio...**, *op. cit.*, p. 240;

e) GUILHERME MENDES: “[...] uma atividade humana será eficiente se alcançar o mais alto grau daquilo que se propõe obter com o menor nível de sacrifícios”. Cf. MENDES, Guilherme Adolfo dos Santos. **Princípio...**, *op. cit.*, p. 362;

f) ARAGÃO: “A eficiência pode ser entendida [...] como um melhor exercício das missões de interesse coletivo que incumbe ao Estado, que deve obter a maior realização prática possível das finalidades do ordenamento jurídico, com os menores ônus possíveis, tanto para o próprio Estado, especialmente de índole financeira, como para as liberdades dos cidadãos”. Cf. ARAGÃO, Alexandre Santos de. O princípio da eficiência. In: MARRARA, Thiago (org.). **Princípios...**, *op. cit.*, p. 375;

g) MEDAUAR: O “vocábulo liga-se à idéia de ação, para produzir resultado de modo rápido e preciso”,

para fugir de um conceito gerencial de eficiência focado em aspectos economicistas de custo, produtividade e celeridade – considerados reducionistas –, acaba por defender que o conceito de eficiência, para o Direito, coincide exclusivamente com seu sentido amplo ou global. É o que se denota da pequena revisão bibliográfica feita há pouco: no âmbito do Direito Administrativo podemos identificar tal sentido com o de Boa Administração, aquela que cumpre todos os deveres impostos por lei, da forma mais intensa possível, com total respeito a todas as garantias do cidadão, com o menor custo possível e de forma célere.

Ninguém em sã consciência se oporia a um conceito tão completo e a uma visão tão idílica da Administração Pública. Que seja essa a meta final imposta pela Eficiência juridicizada, não temos como negar: é um dos sentidos possíveis, construível a partir do

pelo que deve a Administração agir de tal maneira para “produzir resultados que satisfaçam as necessidades da população” contrapondo a noção de eficiência à lentidão, descaso, negligência, omissão. Cf. MEDAUAR, Odete. **Direito Administrativo Moderno**, *op. cit.*, p. 127;

h) DI PIETRO: O princípio da eficiência, no âmbito do Direito Administrativo, apresenta dois aspectos: a) pode ser considerado em relação ao modo de atuação do agente público, “do qual se espera o melhor desempenho possível de suas atribuições, para lograr os melhores resultados”; e b) pode ser observado em relação ao modo de organizar, estruturar, disciplinar a Administração Pública, com o mesmo objetivo. Cf. DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. **Direito Administrativo**, 19 ed. São Paulo: Atlas, 2006, p. 98;

i) MAZZA: aponta como valores encarecidos pelo princípio da eficiência administrativa a economicidade, a redução de desperdícios, a rapidez, a produtividade e o rendimento funcional, considerando que “o conteúdo jurídico do princípio da eficiência consiste em obrigar a Administração a buscar os melhores resultados por meio da aplicação da lei”. Cf. MAZZA, Alexandre. **Manual de Direito Administrativo**. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 96;

j) CALIENDO: Defende que a eficiência é a realização de processos com a maximização de resultados e a menor utilização de meios, não se confundindo com a eficácia, já que esta diz com a maior produção de efeitos em absoluto, tampouco com a efetividade, que se refere à maior produção de efeitos no tempo. Cf. CALIENDO, Paulo. **Direito Tributário e análise...**, *op. cit.*, p. 71;

k) BACH: “Em síntese, no que se refere ao aspecto semântico do ‘princípio da eficiência’, tal se refere ao alcance de resultados afetos ao aumento e melhoria das denominadas “liberdades coletivas”, respeitada a melhor relação possível de custo/benefício”. Cf. BACH, Marcel Eduardo Cunico. **A competência...**, *op. cit.*, p. 102;

l) GASPARINI: liga a eficiência ao “dever de boa administração”, asseverando que ele “impõe à Administração Pública direta e indireta a obrigação de realizar suas atribuições com rapidez, perfeição e rendimento”. Cf. GASPARINI, Diógenes. **Direito...**, *op. cit.*, p. 21;

m) NOHARA: Eficiência é boa gestão, sem o caráter normativo de “ótimo”, tendo por limite a razoabilidade. Cf. NOHARA, Irene Patrícia. **Reforma...**, *op. cit.*, p. 217;

n) BATISTA JÚNIOR: “Eficiência, assim, é um princípio jurídico que provoca, para a AP [Administração Pública], um dever positivo de atuação otimizada, considerando os resultados da atividade exercida, bem como a adequação da relação entre os meios e os fins que se pretende alcançar”. Cf. BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves. **Princípio...**, *op. cit.*, p. 99, [esclarecemos entre colchetes];

o) MOREIRA NETO: “Entendida, assim, a eficiência administrativa, como a melhor realização possível da gestão dos interesses públicos, em termos de plena satisfação dos administrados com os menores custos para a sociedade [...]”. Cf. MOREIRA NETO, Diogo de Figueiredo. **Curso de Direito Administrativo**: parte introdutória, parte geral e parte especial. 12. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2002, p. 103;

p) Moraes: “Assim, princípio da eficiência é o que impõe à administração pública direta e indireta e a seus agentes a persecução do bem comum, por meio do exercício de suas competências de forma imparcial, neutra, transparente, participativa, eficaz, sem burocracia e sempre em busca da qualidade, primando pela adoção dos critérios legais e morais necessários para a melhor utilização possível dos recursos públicos, de maneira a evitarem-se desperdícios e garantir-se a maior rentabilidade social”. Cf. MORAES, Alexandre de. **Reforma...**, *op. cit.*, p. 28.

vocábulo, a acepção mais rica semanticamente. Mas todos os demais sentidos parciais também estão contidos em seu campo semântico e, no mundo jurídico, todos poderão ser de alguma forma justificados na norma constitucional do art. 37, *caput*, num uso metonímico qualitativo – usando a parte pelo todo. Vale dizer, todos também são expressões da Eficiência, são formas de atingimento, ainda que parcial, da prescrição constitucional. São, portanto, usos jurídicos possíveis.

Conceito aberto que é, o debate sobre sua observância também em relação aos sentidos parciais antes mencionados sempre se colocará nos diversos auditórios jurídicos: afinal, ser demorado é ser ineficiente, ser célere é ser eficiente, mas ser célere demais produzindo um resultado de baixa qualidade pode ser ineficiente; do mesmo modo, não atingir um resultado ou atingi-lo de forma péssima é ser ineficiente, atingi-lo de forma ótima é ser eficiente, mas atingir o melhor resultado de forma muito lenta pode ser ineficiente. Os exemplos se multiplicariam e não há uma solução pronta e acabada para a pendenga: não há régua para medir conceitos vagos que são colocados em contínuo debate semântico-pragmático.

Seja como for, por ser a eficiência “um ideal que dificilmente será alcançado em sua plenitude”, como afirmam GOLDSCHMIDT e VELLOSO, sem “opção disjuntiva (o princípio é ou não observado)”, existe apenas o seu cumprimento em graus diferentes.⁷⁰⁶

2.5.3 EFICIÊNCIA, ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA E TRIBUTAÇÃO

2.5.3.1 Uma visão sobre a Administração Tributária no Brasil

Ao falarmos de eficiência administrativa, é hora de recordar as tênues fronteiras entre as normas de Direito Tributário e de Direito Administrativo, uma situação algumas vezes olvidada. Recordemos o óbvio: em nosso direito positivo atual, a aplicação das normas legais tributárias é realizada quase que exclusivamente⁷⁰⁷, pelo Estado-Administração, enquanto não instaurado um litígio entre o sujeito passivo e o Estado ou até a fase em que necessária a execução forçada da dívida tributária.⁷⁰⁸ Isso é especialmente notável no caso da

⁷⁰⁶ GOLDSCHMIDT, Fabio Brun; VELLOSO, Andrei Pitten. **Princípio...**, *op. cit.*, p. 209.

⁷⁰⁷ Assim dizemos, pois, uma detida reflexão pode levar à conclusão de que existe a aplicação de normas legais tributárias pelo Poder Judiciário, como, por exemplo, as atinentes a contribuições previdenciárias na Justiça do Trabalho; ao ITCMD em inventários; às custas judiciais em todas as divisões orgânicas do Judiciário *etc.* Isso sem mencionar o tema do lançamento por homologação. Sobre tais aspectos, veja-se a subseção 3.3.1.3, *infra*.

⁷⁰⁸ Nesse caso, a aplicação das normas legais pode se dar pelo próprio Estado-Administração, no âmbito do processo administrativo fiscal, ou pelo Judiciário, se utilizado o direito de ação, inclusive para substituição da vontade do devedor no adimplemento forçado do débito em sede de execução fiscal.

praticabilidade tributária que, como veremos, tem relação com a busca da simplificação de aplicação normativa no contexto de um Direito Tributário marcado pela massificação das relações jurídicas entre a Administração e o particular.⁷⁰⁹

Retomando. Vários dos institutos típicos de Direito Administrativo são utilizados e incorporados pelo Direito Tributário, sendo aplicável o mesmo regime jurídico com pequenas derrogações. Tem-se, então, o que podemos chamar de Direito Tributário-Administrativo, ou Administrativo-Tributário. Chegamos à chamada “Administração Tributária”.

É possível asseverar a existência de **uma** “administração tributária” no Brasil? Pode-se dizer que sim e que não, ambos com ressalvas dependentes do prisma utilizado. Em primeiro plano, a resposta é positiva ao vislumbrá-la meramente como uma classificação dentro do gênero “administração pública brasileira”, a que alude o Capítulo VII, do Título III, da Constituição de 1988. Nesse caso, tem-se apenas uma adjetivação da própria administração pública, conforme sua finalidade e/ou função precípua: trata-se de mero enfoque na parte do aparato estatal que se refere à arrecadação e gestão dos tributos. Contudo, estando a matéria tributária distribuída em suas competências legislativa e administrativa a todos os entes federativos brasileiros, dificilmente se poderia afirmar existir “uma” administração tributária: tem-se muitas, milhares, em número idêntico à soma da União, dos Estados-membros, do Distrito Federal e dos mais de 5.500 municípios espalhados por todo o território nacional, além de eventuais outras entidades⁷¹⁰; e isso, apesar de existir uma certa harmonização legislativa por força das normas gerais em matéria tributária, a que aludem o art. 146 e alguns outros dispositivos da CF/88.⁷¹¹

⁷⁰⁹ “[...] no tema da praticabilidade, as disciplinas [o Direito Tributário e o Direito Administrativo] se tocam pela construção fundadora e legitimadora tradicional da praticabilidade, envolvendo dois pontos comuns: 1. a complexidade das relações massificadas entre administrados e Administração Pública, como é exemplo as de natureza tributária, suscita questões sobre os limites da legalidade e da reserva da lei, bem como sobre a margem de apreciação para o Poder Executivo determinar os conteúdos de atos normativos; 2. A existência de um direito à boa administração para os contribuintes, o que, com seus consectários da eficiência, da eficácia e da economicidade, configuraria um dever de simplificação por parte da Administração Tributária, sob certas circunstâncias, respeitando-se alguns requisitos”. Cf. PAULA, Daniel Giotti de. **A Praticabilidade no Direito Tributário: controle...**, *op. cit.*, p. 145. [Esclarecemos entre colchetes].

⁷¹⁰ Afinal, existem autarquias com competência administrativa tributária, como ocorre com taxas cobradas pelo IBAMA ou como era o caso do INSS quando da vigência da delegação da capacidade tributária ativa para arrecadação de algumas contribuições sociais, *v.g.*

⁷¹¹ Quiçá, possa-se vislumbrar o embrião de um sistema mais unificado – a ser considerado como um corpo unificado – no caso do Simples Nacional, a sistemática de tributação diferenciada e favorecida às microempresas e às empresas de pequeno porte, instituída pela Lei Complementar n. 123/2006 com fundamento no art. 146, III, “d” e Parágrafo Único, da CF/88. Convém recordar que tramita no Congresso Nacional a PEC n. 186/2007 que pretende dar autonomia administrativa, financeira e funcional e iniciativa de propostas orçamentárias às Administrações Tributárias de todos os entes federativos, assim como prever lei complementar que estipule normas gerais aplicáveis em todo o território nacional, num aparente caminhar rumo a uma maior sistematização nacional na área. Cf. SCHIER, Adriana da Costa Ricardo. **A Institucionalização da Administração Tributária: a Lei orgânica da administração tributária e a garantia de direitos fundamentais**. Curitiba: Íthala, 2016, p. 161-167.

Note-se todavia que a Constituição, já em sua redação original, alçou esse setor da administração pública brasileira ao altiplano de seu texto, com a previsão do § 1º, do art. 145, ao facultar “à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte”. Essa expressa previsão foi realçada pela EC n. 42/2003, que incluiu o inciso XXII ao art. 37, da Constituição. A mesma Emenda alterou a redação do inciso IV do art. 167 da Constituição, para permitir a vinculação da arrecadação de impostos para a realização de atividades da administração tributária, nos termos do art. 37, XXII, já mencionado. Outrossim, reconhecendo uma vez mais a existência de múltiplas administrações tributárias no bojo do sistema federativo nacional, a referida Emenda incluiu o inciso XV ao art. 52, outorgando competência privativa ao Senado Federal para a avaliação periódica da funcionalidade do Sistema Tributário Nacional e do desempenho dos aparatos de gestão tributária da União, Estados, Distrito Federal e Municípios.

A relevância que o Texto Constitucional dá a esse setor da Administração não é gratuita: o Constituinte de 1988 não economizou na regulação detalhada da questão tributária como um todo, como se denota do extenso tempo dedicado ao Sistema Tributário Nacional, no Capítulo I, do Título VI, da CF/88; tem-se aí um reflexo da relevância do tema na organização estatal brasileira do ponto de vista constitucional, até mesmo pela forma federativa de Estado, a exigir tratativa pormenorizada de competências e limites. Claramente a autonomia federativa dá a cada um dos entes políticos “competência para disciplinar a matéria tributária, inclusive a administrativa, no que se refere aos servidores que irão desempenhar a atividade do fisco”.⁷¹²

Não se pode olvidar, contudo, como bem afirma ADRIANA SCHIER, que “a atividade do Fisco apresentou-se como uma das primeiras funções organizadas e que, como tal, permitiu a criação do Estado”: a relevância da tributação para a própria existência do Estado é incontestável e histórica, como já tivemos a oportunidade de mencionar.⁷¹³ Desde há muito, o rei assumira o chamado “monopólio fiscal”, como aduz ROMEU BACELLAR FILHO, pelo que se pode afirmar que “[a] atividade desempenhada pelos servidores que, contemporaneamente, integram a Administração Tributária é definida, portanto, desde a origem do Estado Moderno, como uma das funções que implicaram no seu surgimento”, fazendo parte, até os dias atuais, da identificação do conceito de Estado.⁷¹⁴ No seio de um Estado Social que pretende a implementação de diversos direitos fundamentais, que exigem, obviamente, um grande dispêndio de recursos, tal importância se coloca ainda em maior destaque. Afinal, como bem

⁷¹² BACELLAR FILHO, Romeu Felipe. **Parecer**, *In*: Análise dos dispositivos constitucionais da nova administração tributária: Pareceres. Brasília: FENAFISCO, 2008, p. 81.

⁷¹³ SCHIER, Adriana da Costa Ricardo. **A Institucionalização...**, *op. cit.*, p. 25. Vide a subseção 2.3.1.

⁷¹⁴ BACELLAR FILHO, Romeu Felipe. **Parecer**, *op. cit.*, p. 78-79.

recorda JOSÉ CASALTA NABAIS, o “dever fundamental” de pagar impostos é “pressuposto geral da existência e funcionamento do estado e do conseqüente reconhecimento e garantia dos direitos fundamentais”.⁷¹⁵

Não à toa o inciso XXII, do art. 37 faz expressa alusão de tal atividade como atividade essencial do Estado, em face do relevante papel da administração tributária na arrecadação de “recursos para custear as atividades necessárias ao devido cumprimento” dos objetivos do Estado.⁷¹⁶ Como afirma ADRIANA SCHIER, tal “essencialidade decorre [...] de que, mediante sua atividade, haverá o financiamento do Estado, da Administração Pública, enquanto aparelho estatal, mas também das atividades que deverão ser exercidas pelo Estado”.⁷¹⁷

Em suma, parece adequada o conceito de Administração Tributária trazido à baila por ADRIANA SCHIER, com base em sua atual configuração constitucional:

[...] um conjunto de órgãos da União, dos Estados e dos Municípios, que poderão atuar de forma integrada a partir do compartilhamento de informações, cujas atividades são consideradas essenciais para o funcionamento do Estado, e, por isso, contará com recursos prioritários sendo lícito, inclusive, o estabelecimento de vinculação das receitas decorrentes de impostos para o seu custeio, assegurada a sua precedência sobre os demais setores.⁷¹⁸

Seja como for, não se pode negar que a Constituição deu à Administração Tributária um *status* diferenciado dentro da organização administrativa.⁷¹⁹ Como se explica, no entanto, que no contexto de reformas de cunho gerencial, com um suposto caráter de diminuição do tamanho do Estado, a EC n. 42/2003 tenha vindo a fortalecer o papel institucional da Administração Tributária?⁷²⁰

Parece-nos que, se de um lado busca-se eficiência e o melhor atendimento ao cidadão-cliente, de outro, mira-se a “saúde financeira e fiscal” do Estado”, com extremada relevância ao equilíbrio fiscal, de que é exemplo pujante a Lei Complementar n. 101/2000, a

⁷¹⁵ NABAIS, José Casalta. **O Dever...**, *op. cit.*, p. 59.

⁷¹⁶ BACELLAR FILHO, Romeu Felipe. **Parecer**, *op. cit.*, p. 80.

⁷¹⁷ SCHIER, Adriana da Costa Ricardo. **A Institucionalização...**, *op. cit.*, p. 59.

⁷¹⁸ *Ibidem*, p. 61.

⁷¹⁹ *Ibidem*, *loc. cit.*

⁷²⁰ No Brasil, a organização da Administração Tributária Federal deu-se, no âmbito nacional, já em 1909, com a criação da Diretoria da Receita Pública, substituída, no âmbito da reforma burocrática do Governo Vargas, pela Direção-Geral da Fazenda Nacional, em 1934, tendo havido, também, a criação de órgãos recursais no âmbito do processo administrativo tributário contencioso; esse processo de consolidação contínua se reforça em 1936, com a criação de “quinze ‘carreiras’, ligadas às atividades da Administração Tributária” no Ministério da Fazenda. Posteriormente, já no período da Reforma Administrativa da Ditadura Militar, teve-se o advento do Código Tributário Nacional – CTN, em 1966, com um “tratamento mais específico da chamada Administração Tributária”, tendo sido em 1985 inserida no quadro permanente do Ministério da Fazenda a carreira de Auditoria do Tesouro Nacional. Já no período da Reforma Gerencial, houve uma reestruturação da carreira, que passou a se denominar “Auditoria da Receita Federal”, em 1999. Cf. BACELLAR FILHO, Romeu Felipe. **Parecer**, *op. cit.*, p. 82-87.

Lei de Responsabilidade Fiscal – LRF.⁷²¹ Nesse contexto, as atividades exercidas por servidores atuantes na arrecadação tributária integram, na visão gerencialista, o rol das “atividades exclusivas de Estado”.⁷²² Incluem-se, portanto, dentro das chamadas atividades principais do Estado, a serem exercidas por este diretamente, por seus servidores, no marco institucional da Reforma Gerencial predicada por BRESSER-PEREIRA.⁷²³

2.5.3.2 Eficiência Tributária no auditório da dogmática

O tema da aplicação do Princípio da Eficiência Administrativa no campo tributário não é muito estudado pela doutrina, apesar de há muito eficiência e tributação manterem uma relação próxima. Se não no âmbito jurídico, é uma preocupação natural na economia, desde, ao menos, ADAM SMITH.⁷²⁴ A migração da discussão para o campo jurídico tem um percurso bem resumido por LOBO TORRES e por FILLIPO, de que nos valem: RICHARD POSNER foi o responsável ao colocar a “maximização da riqueza” (*wealth maximization*) como o objetivo da Análise Econômica do Direito, sendo a eficiência, ao lado da escolha racional e do equilíbrio, um de seus princípios fundamentais.⁷²⁵ Para POSNER, a eficiência era o objetivo da sociedade, posição que, segundo MATHIS, ele abandonou posteriormente.⁷²⁶ Referido conceito foi aprimorado por JOHN RAWLS ao tratar do princípio da eficiência identificando-o ao modelo de Pareto.⁷²⁷

Na busca pela compreensão do Princípio da Eficiência no campo tributário, ganha relevo as contribuições do *Law and Economics*, tradição americana que reflete sobre ferramentas para análise de como as normas tributárias influenciam o comportamento dos agentes econômicos; quais os reflexos das normas econômicas sobre a decisão dos agentes acerca de investimentos e gastos; como as normas econômicas podem auxiliar a distribuição e a produção de riquezas.⁷²⁸ Referida escola, que tem por expoentes autores como RONALD COASE, RICHARD POSNER, JAMES BUCHANAN, MISES, DOUGLASS NORTH *etc.*, não é unificada, sendo mais um movimento com vertentes diversas: Escola de Chicago, Escola das Escolhas

⁷²¹ *Ibidem*, p. 90-91.

⁷²² *Ibidem*, p. 98.

⁷²³ BRESSER-PEREIRA, Luiz Carlos. **Reforma...**, *op. cit.*, p. 182; LIMA JUNIOR, Olavo Brasil de. **As reformas...**, *op. cit.*, p. 95-103.

⁷²⁴ FILLIPO, Luciano Gomes. **Consentimento...**, *op. cit.*, p. 31; SMITH, Adam. **A Riqueza das Nações: Investigação sobre sua natureza e suas causas**. Trad. Luiz Souza Baraúna. São Paulo: Nova Cultura, 1996. v. II., p. 262-264.

⁷²⁵ TORRES, Ricardo Lobo. **Princípio da Eficiência...**, *op. cit.*, p. 71-72; FILLIPO, Luciano Gomes. **Consentimento...**, *op. cit.*, p. 31.

⁷²⁶ MATHIS, Klaus. **Efficiency...**, *op. cit.*, p. 191.

⁷²⁷ RAWLS, John. **Uma Teoria da Justiça**. Trad. Almiro Pisetta e Lenita M. R. Esteves. São Paulo: Martins Fontes, 2000, p. 71.

⁷²⁸ CALIENDO, Paulo. **Direito Tributário e análise...**, *op. cit.*, p. 12-13.

Públicas e Escola da Nova Economia Institucional, como ensina PAULO CALIENDO.⁷²⁹ Na trilha dessa análise econômica, segundo RICHARD POSNER, há quatro requisitos para a criação de um tributo ótimo: (i) ter uma base grande de contribuintes; (ii) incidir sobre produtos e serviços de demanda inelástica; (iii) atender à isonomia e (iv) ter baixo custo administrativo, requisitos aos quais CRISTIANO CARVALHO acresceu um quinto: a regulação por regras de pequeno número, simples e objetivas.⁷³⁰

É perceptível que a dogmática, quando fala da Eficiência em matéria tributária, apresenta vieses parecidos com as análises antes expostas, dos que trataram do princípio em gênero. IVES GANDRA MARTINS alude a três aspectos da eficiência e traz um conceito tipicamente da eficiência totalizante, numa espécie de “boa administração” em matéria tributária, incluindo não só a observância da capacidade contributiva como parte de seus elementos, mas até mesmo a efetiva utilização dos valores arrecadados em montante equânime ao arrecadado, uma proporcionalidade que seria, junto com outros princípios, seu limite material.⁷³¹ MARILENE TALARICO apresenta visão semelhante e JOÃO BOSCO PASIN alude expressamente à “boa administração”.⁷³² HUGO DE BRITO MACHADO vê na eficiência um equilíbrio entre a busca da maior arrecadação com a realização do bem comum, com o mínimo de sacrifício para os contribuintes.⁷³³ CARLOS ABRÃO foca a relação custo-benefício, evitando-se formalismos ou burocracias que acarretam prejuízos, com avaliação do “custo operacional, a utilidade e o escopo da Administração Pública”.⁷³⁴ OCTAVIO FISCHER alude à busca de maior receita com o menor gasto, na instituição, regulamentação e atividade administrativa afeta aos tributos.⁷³⁵ Por fim, para FABIO GOLDSCHMIDT e ANDREI VELLOSO, a eficiência no campo tributário é

[...] o princípio segundo o qual os Poderes Públicos devem agir cientes dos fins das normas, de modo a conferir-lhes o seu melhor desempenho,

⁷²⁹ *Ibidem*, p. 14. Para uma visão crítica sobre a AED, veja-se, por todos: MARCELLINO JUNIOR, Julio Cesar. **Princípio...**, *op. cit.*, p. 219 *et seq.*

⁷³⁰ POSNER, Richard *apud* CARVALHO, Cristiano. **Teoria...**, *op. cit.*, p. 210; CARVALHO, Cristiano. **Teoria...**, *op. cit.*, p. 210.

⁷³¹ “Em matéria tributária, o princípio da eficiência deve ser examinado a luz de três aspectos: 1) capacidade dispenditiva do Estado, que deve estar vinculada à correta utilização dos tributos arrecadados a bem da comunidade; 2) justiça da tributação e geração de desenvolvimento econômico e social, pela exata detecção dos limites da capacidade contributiva e das imposições e estímulos necessários para que a sociedade progrida; 3) justo combate à sonegação, para que não gere descompetitividade”. “O princípio da eficiência em matéria tributária, portanto, pode ser definido como ‘a adoção de política tributária com mecanismos e instrumentos legais capazes de gerar desenvolvimento e justiça fiscal, sendo, pois, a arrecadação, mera consequência natural e necessária, para que, sem ferir a capacidade contributiva, gere serviços públicos à comunidade, proporcionais ao nível impositivo”. Cf. MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). **Princípio...**, *op. cit.*, p. 31-32.

⁷³² RODRIGUES, Marilene Talarico Martins. **Princípio...**, *op. cit.*, p. 107; PASIN, João Bosco Coelho. **Princípio...**, *op. cit.*, p. 180.

⁷³³ MACHADO, Hugo de Brito. **Princípio...**, *op. cit.*, p. 54-55.

⁷³⁴ ABRÃO, Carlos Henrique. **Princípio...**, *op. cit.*, p. 83-84.

⁷³⁵ FISCHER, Octavio Campos. **Princípio...**, *op. cit.*, p. 268.

conciliando agilidade, redução de custos (economicidade), simplificação e transparência, atentos às exigências de comodidade, proporcionalidade, confiança e continuidade [...].⁷³⁶

FILLIPO apresenta em linhas gerais um conceito, que será concretizado em cada país conforme a orientação político-econômica adotada, mas com quatro elementos: a) o nível de arrecadação; b) o menor gasto com a arrecadação (de recursos e de esforços); c) o menor incômodo financeiro e obrigacional aos contribuintes; e d) a preservação dos interesses dos contribuintes.⁷³⁷ Aprofundemos a temática, com rigor analítico.

2.5.3.3 Distinguindo: as dimensões da Eficiência Tributária

2.5.3.3.1 *Para quem: o contribuinte ou o Estado?*

A análise do valor eficiência no campo tributário pode dar-se em relação ao Estado – é eficiente o que convém ao Estado –, em relação ao contribuinte – é eficiente o que convém ao contribuinte – ou em relação a ambos de forma conjunta.

Ao que nos consta, não se encontram defensores de uma análise focada na eficiência tributária estatal de modo exclusivo. Normalmente, o foco da análise da eficiência tributária envolve, na visão da dogmática, a inclusão do ponto de vista dos contribuintes, em maior ou menor grau, um enfoque no Direito Tributário que visa a finalidade de proteção do particular. É o que se percebe quando há afirmações de que o sistema tributário brasileiro é ineficiente pelo excesso de obrigações acessórias ou pela complexidade normativa a gerar custos econômicos aos contribuintes, por exemplo.⁷³⁸

⁷³⁶ GOLDSCHMIDT, Fabio Brun; VELLOSO, Andrei Pitten. **Princípio...**, *op. cit.*, p. 195.

⁷³⁷ FILLIPO, Luciano Gomes. **Consentimento...**, *op. cit.*, p. 96.

⁷³⁸ MACHADO, Hugo de Brito. **Princípio...**, *op. cit.*, p. 58-60; MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). **Princípio...**, *op. cit.*, p. 39-42; TORRES, Ricardo Lobo. **Princípio da Eficiência...**, *op. cit.*, p. 74-75; ABRÃO, Carlos Henrique. **Princípio...**, *op. cit.*, p. 87-89; RODRIGUES, Marilene Talarico Martins. **Princípio...**, *op. cit.*, p. 111-112; CASSONE, Vittorio. Princípio da Eficiência em Matéria Tributária. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). **Princípio...**, *op. cit.*, p. 131-132; MELO, José Eduardo Soares de. **Princípio...**, *op. cit.*, p. 146-147; GONÇALEZ, Antonio Manoel. **Princípio...**, *op. cit.*, p. 158-159; PASIN, João Bosco Coelho. **Princípio...**, *op. cit.*, p. 185-186; GOLDSCHMIDT, Fabio Brun; VELLOSO, Andrei Pitten. **Princípio...**, *op. cit.*, p. 196-201; VARGAS, Jorge de Oliveira. Princípio da Eficiência em Matéria Tributária. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). **Princípio...**, *op. cit.*, p. 230; COSTA-CORRÊA, André L. **Princípio...**, *op. cit.*, p. 245-246; FISCHER, Octavio Campos. **Princípio...**, *op. cit.*, p. 269; BIFANO, Elidie Palma. Complexidade das obrigações tributárias incluindo a imposição de multa por seu descumprimento. In: SOUZA, Priscila de (org.); CARVALHO, Paulo de Barros (coord.). **Racionalização do Sistema Tributário**. XIV Congresso Nacional de Estudos Tributários. São Paulo: Noeses, 2017, p. 291-321. Em sentido contrário, veja-se: SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes. Princípio da Eficiência em Matéria Tributária. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). **Princípio...**, *op. cit.*, p. 304-306; ROCHA, Paulo Victor Vieira da. **Substituição Tributária e Proporcionalidade**: entre Capacidade Contributiva e Praticabilidade. São Paulo: Quartier Latin, 2012, p. 185-189; FROSI, Flávia Gehlen. **A aplicação de pautas fiscais no Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS)**. 2007. Dissertação (Mestrado

Ao mencionar o Estado não nos restringimos ao Estado-Administração, como poderia levar a entender a literalidade do *caput* do art. 37, da CF/88. O dever de eficiência é aplicável a todas as funções estatais. Assim também entendem EMERSON GABARDO, ONOFRE BATISTA, RICARDO LOBO TORRES, IVES GANDRA MARTINS, MARCEL BACH, HUGO DE BRITO MACHADO, CARLOS ABRÃO, MARILENE TALARICO, VITTORIO CASSONE, JOSÉ EDUARDO SOARES DE MELO, ANTONIO MANOEL GONÇALEZ, YOSHIKI ICHIHARA, JOÃO BOSCO PASIN, JORGE DE OLIVEIRA VARGAS, ANDRÉ COSTA-CORRÊA, OCTAVIO CAMPOS FISCHER, FABIO GOLDSCHMIDT e ANDREI VELLOSO.⁷³⁹ GABARDO, inclusive, sugere que o mais correto seria falar de “eficiência de Estado”, e não de “eficiência administrativa”.⁷⁴⁰

Obviamente que a eficiência ganha diferentes sabores conforme a função estatal analisada. Em relação à função administrativa de todos os poderes estatais, aprofundaremos alguns aspectos a seguir. Em relação à função legislativa, pode-se imaginar aspectos procedimentais e de celeridade para a rápida tramitação de projetos de lei ou de “leis” em sentido impróprio, como efetivamente existem⁷⁴¹; mas não se pode afirmar que a celeridade ou a produtividade – número de leis aprovadas – sejam, *tout court*, uma demonstração de eficiência, ao menos num sentido global. O debate democrático exige sopesamento, freios a aprovações de modificações do *status quo* e, não à toa, os procedimentos de modificação constitucional exigem uma determinada lentidão.⁷⁴² O atendimento às finalidades estatais pode exigir, ao contrário, a manutenção do *status quo*, sem nenhuma modificação legal, por exemplo. Já na função jurisdicional, não há dúvidas de que o aumento da produtividade e da celeridade – judicial ou administrativa – atendem a noções parciais da eficiência, como, aliás, reconhecido pela EC n. 45/2004 e preconizado pelo Conselho Nacional de Justiça – CNJ de

em Direito) – Universidade Federal do Rio Grande do Sul. Porto Alegre, 2007, p. 10; ROCHA, Sergio André. A tributação na sociedade de risco. **Revista Fórum de Direito Tributário** – RFDT, Belo Horizonte: Fórum, ano 4, n. 23, set./out. 2006, p. 8-9; CASTELLANI, Fernando Ferreira. **O Imposto sobre a Renda e as deduções de natureza constitucional**. São Paulo: Noeses, 2015, p. 186.

⁷³⁹ GABARDO, Emerson. **Princípio...**, *op. cit.*, p. 18; BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves. **Princípio...**, *op. cit.*, p. 90-91; TORRES, Ricardo Lobo. **Princípio da Eficiência...**, *op. cit.*, p. 72; In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). **Princípio...**, *op. cit.*, p. 32-33; BACH, Marcel Eduardo Cunico. **A competência...**, *op. cit.*, p. 102-106; MACHADO, Hugo de Brito. **Princípio...**, *op. cit.*, p. 54; ABRÃO, Carlos Henrique. **Princípio...**, *op. cit.*, p. 85; RODRIGUES, Marilene Talarico Martins. **Princípio...**, *op. cit.*, p. 102-104 e p. 107; CASSONE, Vittorio. **Princípio...**, *op. cit.*, p. 127-128; MELO, José Eduardo Soares de. **Princípio...**, *op. cit.*, p. 138; GONÇALEZ, Antonio Manoel. **Princípio...**, *op. cit.*, p. 157; ICHIHARA, Yoshiaki. **Princípio...**, *op. cit.*, p. 168; PASIN, João Bosco Coelho. **Princípio...**, *op. cit.*, p. 183; VARGAS, Jorge de Oliveira. **Princípio...**, *op. cit.*, p. 229; COSTA-CORRÊA, André L. **Princípio...**, *op. cit.*, p. 241; FISCHER, Octavio Campos. **Princípio...**, *op. cit.*, p. 267; GOLDSCHMIDT, Fabio Brun; VELLOSO, Andrei Pitten. **Princípio...**, *op. cit.*, p. 193. Em sentido contrário: SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes. **Princípio...**, *op. cit.*, p. 291.

⁷⁴⁰ GABARDO, Emerson. **Princípio...**, *op. cit.*, p. 18.

⁷⁴¹ Por exemplo, as medidas provisórias (art. 62, CF/88); leis delegadas (art. 68, CF/88); o rito de urgência em projetos de lei (art. 64, §§ 1º a 4º); aprovações de projetos de lei por comissões permanentes (art. 24 do Regimento Interno da Câmara dos Deputados) etc. Sobre o tema da eficiência legislativa, veja-se: TÔRRES, Heleno Taveira. **Direito...**, *op. cit.*, p. 452.

⁷⁴² Como é notável no procedimento do art. 60, da CF/88.

forma reiterada. Mas a efetiva solução dos conflitos, o cuidado com a qualidade e com a justiça do decidido também devem ser sopesados para o atendimento a um conceito global de eficiência.

2.5.3.3.2 *Para quê: a finalidade atingida ou o meio escolhido?*

Perceba-se que desde as noções de outras ciências e mesmo no campo semântico da lexicografia, há uma intensa relação entre os termos “eficácia” e “eficiência”, ora tratados como sinônimos, ora diferenciados. Aqui convém que façamos uma desambiguação sobre o vocábulo “eficácia” no Direito Positivo, eis que, além desse sentido de efetivo resultado no âmbito da Administração Pública – em que há proximidades com o termo “eficiência” – há também um sentido técnico bem restrito que trata da eficácia da norma jurídica, normalmente diferenciada pelos estudiosos da validade e da vigência; imaginamos que já deva ter ficado claro, estamos a tratar aqui do primeiro sentido do termo eficácia.⁷⁴³ A primeira “eficácia” é atributo do Estado; a segunda, da norma jurídica.

Esclarecido esse aspecto, anotamos que adotam a diferenciação entre eficiência e eficácia no âmbito jurídico, exemplificativamente, GABARDO, BATISTA, FIGUEIREDO, CALIENDO e MARCELLINO JUNIOR.⁷⁴⁴ Não o fazem, também como exemplos, JOÃO BOSCO PASIN, YOSHIKI ICHIHARA e MARCEL BACH.⁷⁴⁵

Como já visto, entendemos que se tratam de conceitos diferentes, ambos fazendo parte do campo semântico do vocábulo “eficiência” em nosso direito positivo. Para diferenciá-los e para evitar a ambiguidade do termo “eficácia” (nos sentidos de “eficácia estatal” e de “eficácia da norma jurídica”), utilizaremos a seguinte convenção semântica: a) “**eficiência**” como o gênero a abranger todas essas dimensões preocupadas com os “meios” e os “fins”; b) “**efetividade**” como sinônimo de “eficácia”, ligada à busca dos “fins”; e c) “**eficiência em sentido estrito**” com as específicas dimensões do princípio afetas aos “meios”.⁷⁴⁶

⁷⁴³ Nesse sentido estrito, eficácia do Direito é o atributo das normas jurídicas serem efetivamente observadas e aplicadas. Cf. Kelsen, Hans. **Teoria Pura...**, *op. cit.*, p. 237. Aprofunda a análise, por exemplo, PAULO DE BARROS CARVALHO, que distingue entre a eficácia técnica – em que se exige regras regulamentadoras ou condições materiais de aplicação normativa –, a eficácia jurídica – a propriedade do fato jurídico de provocar os efeitos que lhe são próprios – e a eficácia social – a produção concreta de efeitos na sociedade. Cf. CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário: fundamentos...**, *op. cit.*, p. 54-55; CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário, Linguagem...**, *op. cit.*, p. 412-415; CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso...**, *op. cit.*, p. 105-108.

⁷⁴⁴ GABARDO, Emerson. **Princípio...**, *op. cit.*, p. 24-28; BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves. **Princípio...**, *op. cit.*, p. 94-95 e p. 176-206; FIGUEIREDO, Lúcia Valle. **Curso...**, *op. cit.*, p. 65; CALIENDO, Paulo. **Direito Tributário e análise...**, *op. cit.*, p. 71; MARCELLINO JUNIOR, Julio Cesar. **Princípio...**, *op. cit.*, p. 188.

⁷⁴⁵ PASIN, João Bosco Coelho. **Princípio...**, *op. cit.*, p. 179; ICHIHARA, Yoshiaki. **Princípio...**, *op. cit.*, p. 168; BACH, Marcel Eduardo Cunico. **A competência...**, *op. cit.*, p. 94-97.

⁷⁴⁶ ONOFRE BATISTA utiliza os termos “eficácia” e “eficiência *stricto sensu*” como partes do gênero

Quando se toca no tema de finalidades da Administração Pública, chegamos ao tormentoso tema do “interesse público” e suas facetas, que já mencionamos.⁷⁴⁷ A necessária fundamentação da atuação estatal num interesse público primário, opinião que podemos considerar consensual no âmbito do Direito Administrativo, é também a posição defendida por NATALIA DACOMO como uma das notas relevantes do Princípio da Eficiência: a consecução do interesse público secundário para a viabilização do interesse público primário, o que, com outras palavras, também é a opinião de BRITO MACHADO.⁷⁴⁸

Mas, independentemente da eleição entre meios ou fins, outro ponto que se coloca é: para que fins serve a Eficiência Tributária? Parte da doutrina compreende-na como um princípio instrumental, que serve para qualquer fim e que, por isso mesmo, serve ao atendimento de outros princípios jurídicos, tal como a igualdade ou a capacidade contributiva.⁷⁴⁹ Para outros, há vinculação à finalidade específica, que faz parte de sua ontologia jurídica, como, por exemplo, alcançar o bem comum.⁷⁵⁰ A finalidade arrecadatória é amplamente rechaçada como o objetivo da eficiência.⁷⁵¹ Afinal, “[e]ficiência pública não significa lucratividade. Esta até pode ser um acessório, ou melhor, uma decorrência (e, somente, em algumas específicas situações, entretanto jamais uma prioridade”, assevera FISCHER.⁷⁵²

GUSTAVO MENDES, ao refletir sobre quais os resultados que se busca por meio do direito que poderiam servir como metas a serem alcançadas para compreensão do Princípio da Eficiência, recorda que tanto na Economia quanto na Ciência da Administração, principalmente na primeira, os resultados e os custos são medidos em termos materiais, patrimoniais ou monetários, o que, se bem seja verdade para os custos e para vários dos resultados da Administração Pública, é colocado em dúvida como o critério mais apropriado para dimensionar uma atuação estatal eficiente.⁷⁵³

Como visto, há muitas “eficiências”. Isso não é diferente, quando transplantamos a reflexão para a área tributária, com um caráter analítico. Note-se que, aqui, não analisaremos essas diferentes dimensões de forma crítica, nem levando em consideração os limites à

“eficiência *lato sensu*”. Cf. BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves. **Princípio...**, *op. cit.*, p. 176-182.

⁷⁴⁷ Veja-se a subseção 2.3.3, *supra*.

⁷⁴⁸ DACOMO, Natalia de Nardi. **Direito...**, *op. cit.*, p. 84-85; MACHADO, Hugo de Brito. **Princípio...**, *op. cit.*, p. 53.

⁷⁴⁹ Como exemplo: TORRES, Ricardo Lobo. **Princípio da Eficiência...**, *op. cit.*, p. 69; ÁVILA, Humberto. **Teoria da Igualdade...**, *op. cit.*, p. 91-95.

⁷⁵⁰ MACHADO, Hugo de Brito. **Princípio...**, *op. cit.*, p. 53.

⁷⁵¹ *Ibidem*, p. 53; MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). **Princípio...**, *op. cit.*, p. 33-38; RODRIGUES, Marilene Talarico Martins. **Princípio...**, *op. cit.*, p. 109. Em sentido contrário: ICHIHARA, Yoshiaki. **Princípio...**, *op. cit.*, p. 168-170. FILLIPO considera a arrecadação como uma das finalidades a serem atingidas pela eficiência tributária, mas não a única. Cf. FILLIPO, Luciano Gomes. **Consentimento...**, *op. cit.*, p. 96-97.

⁷⁵² FISCHER, Octavio Campos. **Princípio...**, *op. cit.*, p. 261.

⁷⁵³ MENDES, Guilherme Adolfo dos Santos. **Princípio da Eficiência**, *op. cit.*, p. 362.

eficiência.

Iniciemos com a dimensão da “eficácia”, que visa o efetivo atingimento da finalidade proposta. Quanto ao sujeito “Estado”, as finalidades podem ser muitas no campo tributário, mas pincemos as seguintes, de forma coerente com os caminhos teleológicos de que tratamos anteriormente: a) a busca da arrecadação; b) o atingimento de finalidades extrafiscais e c) o respeito às garantias do contribuinte.⁷⁵⁴

Se unirmos as três finalidades numa visão holística do Direito Tributário, somada à noção de “eficiência em sentido estrito”, relativa aos meios menos onerosos, teremos uma **eficiência totalizante**, próxima à noção da **boa administração** de que tratam os administrativistas. Defendendo esse sentido amplíssimo do Princípio da Eficiência, podemos citar, exemplificativamente: TAÍS SOUZA⁷⁵⁵, MARCEL BACH⁷⁵⁶, IVES GANDRA MARTINS⁷⁵⁷, HUGO DE BRITO MACHADO⁷⁵⁸, MARILENE TALARICO RODRIGUES⁷⁵⁹, JOÃO BOSCO PASIN⁷⁶⁰ e ANDRÉ

⁷⁵⁴ Vide a subseção 2.3.1, *supra*.

⁷⁵⁵ “Ser eficiente não significa ser, simplesmente, econômico. É também preferir a melhor qualidade, quantidade, em toda a complexidade necessária para ser “a melhor opção”. A eficiência seria, portanto, o meio ideal e que observa a economicidade, a proporcionalidade, a razoabilidade, a ética para a atuação estatal”. Cf. SANTOS, Taís Dórea de Carvalho. **O estudo das escolhas trágicas à luz do Princípio da Eficiência e os Precedentes Judiciais**. Salvador: 2015. Dissertação (Mestrado em Direito) – Universidade Federal da Bahia, Salvador, 2015, p. 33.

⁷⁵⁶ “Nesse sentido, podemos doravante afirmar que o Princípio da Eficiência é norma jurídica, que tem por escopo determinar que o Estado Brasileiro, quando no exercício de suas funções administrativas, legislativas e judiciárias, vise sempre maximizar resultados, não em relação aos seus processos internos, mas fundamentalmente em relação ao seu “cliente final”, a sociedade brasileira, especialmente no que se refere: 1) à conquista dos objetivos fundamentais de construção de uma sociedade livre, justa e solidária; de garantia do desenvolvimento nacional; de erradicação da pobreza e da marginalização e redução das desigualdades sociais e regionais; e de promoção do bem de todos, sem preconceitos de origem, raça, sexo, cor, idade e quaisquer outras formas de discriminação, e; 2) a maximização da realização de direitos e garantias fundamentais e sociais constitucionalmente previstos; pretendendo sempre realizar o melhor, mais amplo e mais seguro desempenho, respeitada a melhor relação de custo/benefício”. Cf. BACH, Marcel Eduardo Cunico. **A competência...**, *op. cit.*, p. 106.

⁷⁵⁷ “Que contrapõe eficiência tributária, que visa a justiça fiscal e o desenvolvimento econômico e social, à eficiência arrecadatória”. Cf. MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). **Princípio...**, *op. cit.*, p. 33-38.

⁷⁵⁸ “A nosso ver, a adequada compreensão do princípio da eficiência em matéria tributária exige que se considere o objetivo da atividade de tributação sem perder de vista o objetivo essencial do Estado, que é a realização do bem comum, porque na verdade a tributação é simplesmente uma atividade-meio, instrumental, para viabilizar a atividade-fim do Estado que consiste na prestação de serviços à comunidade”. Cf. MACHADO, Hugo de Brito. **Princípio...**, *op. cit.*, p. 53.

⁷⁵⁹ “O princípio da eficiência em matéria tributária pode ser conceituado como a atuação da administração que respeita direitos e garantias do contribuinte, com uma política tributária justa que respeita a capacidade contributiva do cidadão, com soluções adequadas no exame das questões tributárias, sem burocracia, com maior celeridade na solução das controvérsias, em obediência a uma estrutura jurídica hierarquicamente construída que parte da Constituição, indo até as decisões concretas da Administração Pública e do Poder Judiciário, passando pelo Poder Legislativo, que deve elaborar leis em conformidade com preceitos constitucionais”. Cf. RODRIGUES, Marilene Talarico Martins. **Princípio...**, *op. cit.*, p. 107.

⁷⁶⁰ “Ser ‘eficaz’ – ‘qualidade de ser eficiente’ – significa perseguir a realização do bem comum”. Cf. PASIN, João Bosco Coelho. **Princípio...**, *op. cit.*, p. 179.

COSTA-CORRÊA.⁷⁶¹ Com um sentido um pouco diferente, também encontramos-lo na definição de LUCIANO FILLIPO.⁷⁶² Tem-se nesse caso o atendimento do interesse público secundário, mas atrelado ao atendimento do interesse público primário.

Nesse entendimento há quem veja uma eficiência tributário-financeira na abolição de limites entre o Direito Tributário e o Financeiro, exigindo a verificação do mérito das despesas públicas como parte integrante do julgamento da Eficiência em matéria tributária.⁷⁶³ Quanto a esse ponto, parecem maduras as observações de GOLDSCHMIDT e VELLOSO, que aprofundam a análise em relação a cada espécie tributária e o tipo de vinculação à destinação das receitas, entendendo que em relação aos impostos, inexistente tal possibilidade.⁷⁶⁴

Transparece, a nosso ver, como uma das dimensões da efetividade tributária a **produtividade estatal**, a otimização da relação entre meios e fins para a produção máxima de *outputs* com o mínimo desgaste dos recursos escassos.⁷⁶⁵ Na realidade, a produtividade é expressão de uma visão totalizante da eficiência (a relação entre meios e fins em sua integralidade), mas num sentido mais restrito da que antes expusemos, eis que focada em relação a um determinado fim, e não ao atendimento de todas as finalidades estatais, o bem comum como um todo *etc.* Pode-se falar de produtividade em relação ao número de fiscalizações tributárias realizadas, ao total de decisões administrativas proferidas, à quantidade de atendimentos realizados, de consultas tributárias respondidas, do total arrecadado *etc.* E o referencial para se medir a produtividade se dá pela relação do número de produtos em relação a um ou vários recursos escassos (tempo, dinheiro, número de servidores *etc.*), podendo-se analisá-la seja pela maximização dos resultados, seja pela

⁷⁶¹ “[...] regra que informa o sistema tributário como um todo e que, por meio da valorização do valor eficiência, implica a organização racional, imparcial, neutra, transparente, eficaz, sem burocracia e de menor dispensa econômica dos meios e recursos (humanos, materiais e institucionais) necessários para a instituição, apuração, fiscalização, possível devolução e aplicação dos recursos advindos das normas tributárias [...]”. Cf. COSTA-CORRÊA, André L. **Princípio...**, *op. cit.*, p. 241.

⁷⁶² “[...] tributação eficiente será aquela que proporcione a maior arrecadação possível, gerando o mínimo de gastos (de recursos e esforços), causando o menor incômodo possível para os contribuintes, tanto no que diz respeito à intervenção em seu patrimônio, quanto ao esforço gerado pelo cumprimento das obrigações e na qual os interesses e a satisfação dos contribuintes sejam preservados ao máximo”. Cf. FILLIPO, Luciano Gomes. **Consentimento...**, *op. cit.*, p. 96.

⁷⁶³ MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). **Princípio...**, *op. cit.*, p. 45-49; TORRES, Ricardo Lobo. **Princípio da Eficiência...**, *op. cit.*, p. 75-82; ABRÃO, Carlos Henrique. **Princípio...**, *op. cit.*, p. 91-93; RODRIGUES, Marilene Talarico Martins. **Princípio...**, *op. cit.*, p. 117-120. Em sentido contrário: MACHADO, Hugo de Brito. **Princípio...**, *op. cit.*, p. 64-68; CASSONE, Vittorio. **Princípio...**, *op. cit.*, p. 133-134; GONÇALEZ, Antonio Manoel. **Princípio...**, *op. cit.*, p. 165; ICHIHARA, Yoshiaki. **Princípio...**, *op. cit.*, p. 181; PASIN, João Bosco Coelho. **Princípio...**, *op. cit.*, p. 188-189; VARGAS, Jorge de Oliveira. **Princípio...**, *op. cit.*, p. 229 e p. 231; COSTA-CORRÊA, André L. **Princípio...**, *op. cit.*, p. 249-255; FISCHER, Octavio Campos. **Princípio...**, *op. cit.*, p. 271-272. Em sentido contrário: SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes. **Princípio...**, *op. cit.*, p. 307.

⁷⁶⁴ GOLDSCHMIDT, Fabio Brun; VELLOSO, Andrei Pitten. **Princípio...**, *op. cit.*, p. 206-211.

⁷⁶⁵ Recordamos que ONOFRE BATISTA vê a produtividade como uma das características da eficiência em sentido estrito. Cf. BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves. **Princípio...**, *op. cit.*, p. 183-184.

minimização do emprego de tais recursos, como recorda ONOFRE BATISTA.⁷⁶⁶

Com o foco exclusivo na “arrecadação”, poder-se-ia falar de uma “**efetividade ou produtividade arrecadatória**”: arrecadar o máximo, pouco importando ou importando pouco os meios. Seria até possível, nesse campo, fazer um paralelo pouco realizado com a situação do contribuinte: o Estado também faz, ou deveria fazer, um planejamento tributário. Aqui o foco é o atendimento de claríssimo interesse público secundário. Obviamente, não estamos dizendo que não importam os meios para que se maximizem as receitas; apenas que é possível analisar essa faceta da eficiência de forma analiticamente decomposta.⁷⁶⁷ Numa visão mais global da eficiência, que leve em consideração ao atingimento dos demais fins de interesse público, o que importa é a diminuição da diferença entre a tributação juridicamente potencial e a efetiva, com o combate à evasão e inadimplências tributárias, tendo total razão ONOFRE BATISTA, quando assevera:

[...] a receita deve ser maximizada. Entretanto, não se trata de proporcionar a maior carga tributária possível, e muito menos o contrário. O que se exige é que a carga tributária legalmente devida flua efetivamente para o Estado, ou seja, que a distância entre a tributação juridicamente devida e o aporte real de recursos tributários aos cofres públicos seja minimizada.⁷⁶⁸

Não só, mas também a utilização eficiente de instrumentos de exoneração tributária: as renúncias de receita entram no cálculo da efetividade arrecadatória e reclamam o atendimento de interesses públicos primários.⁷⁶⁹

Sob a óptica do contribuinte, poderíamos imaginar como uma das finalidades a busca pela menor carga tributária possível. Essa seria a “eficácia ou efetividade tributária do contribuinte”. Aqui adentra-se na ampla discussão sobre o planejamento tributário e suas diferenciações, como o abuso, a elisão e a evasão fiscais.⁷⁷⁰

2.5.3.3.3 *Por qual meio: custo, tempo ou procedimento?*

Diminuir a energia necessária (*input*) para que se consiga o resultado almejado

⁷⁶⁶ BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves. **Princípio...**, *op. cit.*, p.184. Note-se que referido autor inclui esse aspecto na análise da economicidade, o que não nos parece adequado.

⁷⁶⁷ Sob pena de cairmos em fraude à lei e em abuso de direito estatal num planejamento tributário às avessas, como recorda Eurico de Santi. Cf. SANTI, Eurico Marcos Diniz de. Preços de transferência: fraude à lei e abuso de poder na pretensa regulamentação das Leis 9.430 e 9.959 pela IN 243. **FISCOsoft**, v. 1, p. 1-10, 2011, [online]; SANTI, Eurico Marcos Diniz de. **Kafka, Alienação e Deformidade da Legalidade**: exercício do controle social rumo à cidadania fiscal. São Paulo: RT; FiscoSoft, 2014, p. 214 *et seq.*

⁷⁶⁸ BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves. **Princípio...**, *op. cit.*, p.189.

⁷⁶⁹ *Ibidem*, p. 190.

⁷⁷⁰ Sobre o tema, dois exemplos por todos: SAMPAIO DÓRIA, Antonio Roberto. **Elisão e evasão fiscal**. 2. ed. rev. São Paulo: José Bushatsky, 1977, *passim*; BARRETO, Paulo Ayres. **Planejamento Tributário**: Limites Normativos. São Paulo: Noeses, 2016, *passim*.

(*output*) é uma das facetas da eficiência em sentido estrito, preocupada com os “meios”. Na ideia da escassez de recursos, que é princípio básico da Economia, as escolhas se colocam em face de recursos escassos (*inputs*), mas essa noção vai muito além da pecúnia, ainda que a abranja, obviamente.⁷⁷¹

Podemos imaginar como recursos escassos a serem objeto de uso eficiente muitas coisas, mas cremos que no restrito caso da atuação administrativa, podemos restringir a análise a três delas: o custo pecuniário, o tempo e o número de atos de um procedimento. Cada um desses critérios nos oferece uma diferente dimensão semântica da eficiência, que possuem zonas semântico-pragmáticas de convergência e de distanciamento entre si.

Ao buscar eficiência em relação ao custo pecuniário da atuação administrativo-tributária – atingir a finalidade almejada (arrecadação, decisão administrativa, extrafiscalidade, aplicação de penalidade administrativa *etc.*) com o menor dispêndio possível de custos administrativos (papel, servidores, impressões, publicações, custas judiciais *etc.*), falamos da **economicidade**.⁷⁷² Ao enfocar o tempo como recurso escasso, a busca da eficiência leva à **celeridade**: atingir a finalidade com o menor tempo possível. Ao buscar diminuir a complexidade procedimental por meio da simplificação dos atos, a diminuição de sua quantidade ou de aspectos qualitativos que diminuam o esforço humano necessário para sua produção, tem-se a **eficiência procedimental, simplificação ou desburocratização**.

Vejamo-las com mais vagar. No campo da eficiência em sentido estrito, sob a óptica do Estado, tem-se como uma das dimensões a **economicidade**. Recordamos, no entanto, que a própria economicidade não esgota o sentido da eficiência eis que ser eficiente nem sempre significa gastar menos, como aponta FISCHER.⁷⁷³ A seu ver, ela estaria presente, como dimensão da eficiência tributária, na busca da arrecadação com o menor gasto possível e, principalmente, no dever de interpretação e aplicação normativa adequadas à Constituição, pois agir contrariamente a isso gera gasto desnecessário ao Estado.⁷⁷⁴ Num sentido amplo, RICARDO LOBO TORRES, por exemplo, assim conceitua a economicidade: o “minimização de custos e gastos públicos e na maximização da receita e da arrecadação”.⁷⁷⁵ De qualquer modo, a economicidade refere-se apenas ao aspecto econômico da eficiência em sentido estrito, como bem apontam DIOGO DE FIQUEIREDO MOREIRA NETO e ONOFRE BATISTA, e, como visto, já era prevista como meio de avaliação da atuação estatal desde a redação original da

⁷⁷¹ NUSDEO, Fábio. Curso de Economia: Introdução ao Direito Econômico. 4 ed. rev. atualiz. São Paulo: RT, 2005, p. 27-30.

⁷⁷² ABRÃO menciona o exemplo da fixação de teto mínimo para ajuizamento de execução fiscal, pela avaliação do custo-benefício. Cf. ABRÃO, Carlos Henrique. **Princípio...**, *op. cit.*, p. 83.

⁷⁷³ FISCHER, Octavio Campos. **Princípio...**, *op. cit.*, p. 261.

⁷⁷⁴ *Ibidem*, p. 269-270. Veja-se também: BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves. **Princípio...**, *op. cit.*, p. 191-193.

⁷⁷⁵ TORRES, Ricardo Lobo. **Curso...**, *op. cit.*, p. 99.

CF/88, sendo, indubitavelmente, uma das dimensões parciais desse princípio.⁷⁷⁶ Cuidar da alocação de recursos para o ideal atingimento das finalidades buscadas, dispender a quantidade ótima de valores pecuniários para isso, sem atuação perdulária: eis a noção de economicidade, que, como visto, vai além do mero corte de gastos; trata-se, isso sim, de gastar o ideal para a finalidade almejada. Ela parece ser uma das expressões da quarta máxima de ADAM SMITH para os impostos: para que se atinja a arrecadação, deve-se gastar quantidade razoável de receitas públicas nas atividades-meio que CÉSAR NOVOA denomina de “Princípio da limitação dos custos indiretos”.⁷⁷⁷

Sob a óptica do contribuinte também se pode falar de economicidade, ligada aos meios: ela existiria se as despesas com o cumprimento das obrigações tributárias não forem desarrazoadas, vale dizer, ao exigir o mínimo de sacrifício financeiro para que a finalidade das normas tributárias seja atingida. E ela pode ser alcançada por uma política tributária estatal – a redimensionar normativamente de modo a evitar tais custos – ou, aí fora do campo jurídico e dentro da Ciência da Administração ou da economia privada, por mera reorganização de procedimentos pelo contribuinte.

Ainda em relação à eficiência *stricto sensu*, tem-se a preocupação com o recurso escasso “tempo”, surgindo a noção de **celeridade** ou **presteza**. Do ponto de vista estatal, trata-se de realizar todos os procedimentos administrativo-tributários no menor tempo possível, inclusive no que tange às decisões em processos judiciais ou administrativos contenciosos, a chamada celeridade processual.⁷⁷⁸

Também servindo como matiz da eficiência sob a óptica do contribuinte, a Eficiência, sob o viés “celeridade”, transparece como garantia individual no Texto Constitucional, de forma expressa após a EC n. 45/2004, no inciso LXXVIII do art. 5º⁷⁷⁹, com repercussão em matéria tributária no âmbito dos processos administrativos e judiciais, exigindo, como recorda FÁBIO SOARES DE MELO, solução “de forma breve, rápida e eficaz” das lides tributárias.⁷⁸⁰

⁷⁷⁶ MOREIRA NETO, Diogo de Figueiredo. **Curso...**, *op. cit.*, p. 104; BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves. **Princípio...**, *op. cit.*, p. 186.

⁷⁷⁷ SMITH, Adam. **A Riqueza das Nações**: Investigação sobre sua natureza e suas causas. Trad. Luiz Souza Baraúna. São Paulo: Nova Cultura, 1996. v. II., p. 283; GARCIA NOVOA, César. El reto de la simplificación de los sistemas tributarios. In: PIRES, Adilson Rodrigues; TÔRRES, Heleno Taveira (org.). **Princípios...**, *op. cit.*, p. 335-337. Vide a subseção 5.1, *infra*.

⁷⁷⁸ MELO, Fábio Soares de. Princípio da Eficiência, Nulidade e o Processo Administrativo Federal. In: CARVALHO, Ana Carolina Papacosta Conte de *et al.* **Derivação...**, *op. cit.*, p. 408-409.

⁷⁷⁹ CARRAZZA recorda que referida garantia já se encontrava prevista tanto no art. 6º da Convenção para a Proteção dos Direitos do Homem das Liberdades (1948) quanto no art. 7º, n. 5 e 6, da Convenção Americana sobre Direitos Humanos, o Pacto de São José da Costa Rica (1969), que tem valor de emenda constitucional (art. 5º, § 2º, CF/88). Cf. CARRAZZA, Roque Antonio. **Reflexões sobre a Obrigação Tributária**. São Paulo: Noeses, 2010, p. 354. Veja-se também: TÔRRES, Heleno Taveira. **Direito...**, *op. cit.*, p. 392. Note-se que o segundo tratado foi promulgado internamente pelo Decreto 678, de 6 de novembro de 1992.

⁷⁸⁰ Cf. MELO, Fábio Soares de. **Princípio...**, *op. cit.*, p. 409. Referido autor afirma que o “princípio” da celeridade decorre logicamente do princípio da eficiência. Cf. MELO, Fábio Soares de. **Princípio...**

Tratam da celeridade do processo administrativo e judicial tributário como uma das expressões da eficiência tributária JOSÉ EDUARDO SOARES DE MELO e FILLIPO.⁷⁸¹ Ainda sob a óptica do contribuinte, mas fora do campo jurídico, pode-se imaginar uma celeridade no tratamento interno das questões tributárias, afeta à Ciência da Administração ou à economia privada.

De outro lado, tem-se a preocupação com a questão procedimental. Chega a ser um lugar comum a afirmação de que o sistema tributário brasileiro é por demasiado complexo.⁷⁸² A frustração aumenta ao percebermos que a reclamação sobre a complexidade tributária parece ter ares universais, como bem apontam GIOTTI, GOLDSCHMIDT, VELLOSO e FILLIPO.⁷⁸³

op. cit., p. 408. CARRAZZA e HELENO TORRES consideram que referida garantia decorre da segurança jurídica. Cf. CARRAZZA, Roque Antonio. **Reflexões...**, *op. cit.*, p. 354; TÔRRES, Heleno Taveira. **Direito...**, *op. cit.*, p. 392-394.

⁷⁸¹ MELO, José Eduardo Soares de. **Princípio...**, *op. cit.*, p. 136-138; FILLIPO, Luciano Gomes. **Consentimento...**, *op. cit.*, p. 66.

⁷⁸² De modo exemplificativo, aludindo à complexidade das obrigações acessórias e do sistema como um todo, pela multiplicação de incidências, o que contrariaria a noção de eficiência tributária: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). **Princípio...**, *op. cit.*, p. 39-42; TORRES, Ricardo Lobo. **Princípio da Eficiência...**, *op. cit.*, p. 74-75; MACHADO, Hugo de Brito. **Princípio...**, *op. cit.*, p. 58-60; ABRÃO, Carlos Henrique. **Princípio...**, *op. cit.*, p. 87-89; RODRIGUES, Marilene Talarico Martins. **Princípio...**, *op. cit.*, p. 111-112; CASSONE, Vittorio. **Princípio...**, *op. cit.*, p. 131-132; MELO, José Eduardo Soares de. **Princípio...**, p. 146-147; GONÇALEZ, Antonio Manoel. **Princípio...**, *op. cit.*, p. 158-159; PASIN, João Bosco Coelho. **Princípio...**, *op. cit.*, p. 185-186. Note-se a posição de ICHIHARA, que afirma que a complexidade do sistema tributário brasileiro contraria a eficiência, mas entende que, por ser a arrecadação a finalidade buscada, o excesso de obrigações tributárias levaria à eficiência (no sentido de eficácia). Cf. ICHIHARA, Yoshiaki. **Princípio...**, *op. cit.*, p. 173; GOLDSCHMIDT, Fabio Brun; VELLOSO, Andrei Pitten. **Princípio...**, *op. cit.*, p. 196-201; VARGAS, Jorge de Oliveira. **Princípio...**, *op. cit.*, p. 230; COSTA-CORRÊA, André L. **Princípio...**, *op. cit.*, p. 245-246; FISCHER, Octavio Campos. **Princípio...**, *op. cit.*, p. 269. Um bom resumo de tais opiniões pode ser encontrado em FILLIPO, Luciano Gomes. **A Performance...**, *op. cit.*, p. 126-131; ROCHA, Sergio André. **A tributação...**, *op. cit.*, p. 8-9; CASTELLANI, Fernando Ferreira. **O Imposto...**, *op. cit.*, p. 186; BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves. A “Governamentalização” do Poder de Decisão Tributário. In: MACHADO, Brandão (coord.). **Direito Tributário: estudos em homenagem ao Prof. Ruy Barbosa Nogueira**. São Paulo: Saraiva, 1984, p. 414-418; PAULA, Daniel Giotti de. **A Praticabilidade no Direito Tributário: controle...**, *op. cit.*, p. 37-83. Note-se que o último autor qualifica o sistema tributário nacional como hipercomplexo. Cf. PAULA, Daniel Giotti de. **A Praticabilidade no Direito Tributário: controle...**, *op. cit.*, p. 83.

⁷⁸³ “Os sistemas tributários, aqui e no estrangeiro, já nascem complicados, na maioria das vezes. Contudo, a complicação redundará em complexidade futura, pois mesmo quando não contemplados no espaço público os desejos de contribuintes e de políticos, suas aspirações não cessam, gerando reações por esses atores, seja buscando mudanças institucionais pela via legislativa, seja tentando reconstruir os significados jurídicos a favor de seus interesses”. Cf. PAULA, Daniel Giotti de. **A Praticabilidade no Direito Tributário: controle...**, *op. cit.*, p. 55. “No plano mundial, no entanto, o cenário não é mais animador, verificando-se que mesmo em países estáveis e ordeiros, como a Alemanha, o direito tributário, há bastante tempo, enfrenta idêntica enfermidade [o caos]”. Cf. GOLDSCHMIDT, Fabio Brun; VELLOSO, Andrei Pitten. **Princípio...**, *op. cit.*, p. 196 [esclarecemos entre colchetes]. “O direito tributário da maior parte dos países ocidentais pode ser classificado de complexo, tendo em vista a quantidade de tributos e obrigações acessórias existentes. Ora, o direito tributário acompanha os progressos da economia e das relações sociais. Se estas são complexas, no sentido de apresentar vários elementos ou fatores, a tributação também o será”. Cf. FILLIPO, Luciano Gomes. **Consentimento...**, *op. cit.*, p. 55. Veja-se também: VEGA GARCÍA, Alberto. *Simplificación y justicia tributaria*. **Revista para el análisis del Derecho**, Barcelona: Universitat Pompeu Fabra, n. 4, 2011, p. 6; FERREIRO LAPATZA, Jose Juan. **La Justicia Tributaria em España: informe sobre las relaciones entre la administración y los contribuyentes y la resolución de**

A complexidade no sentido de obscuridade e confusão gera óbvios problemas em relação à garantia de Segurança Jurídica na dimensão de cognoscibilidade, que exige a inteligibilidade pela clareza normativa e pela determinabilidade normativa, como ensina HUMBERTO ÁVILA.⁷⁸⁴ Em relação à Eficiência a complexidade pode ou não ser um obstáculo: depende. Depende do tipo de eficiência que serve de parâmetro: se falamos da efetividade arrecadatória, talvez ela lhe seja indiferente; se falamos da eficiência em sentido amplo, com certeza haveria uma tensão. A simplificação normativa pode ser considerada uma dimensão da eficiência tributária em sentido global, mas pode ser ela mesma uma fonte de ineficiência para uma visão global de atendimento ao interesse público primário ou mesmo para a efetividade arrecadatória *etc.*⁷⁸⁵

Estando a Administração Pública vinculada à Legalidade, pode-se vislumbrar a noção de eficiência no critério procedimental: é o que indica a reflexão de GOLDSCHMIDT e VELLOSO sobre o papel de tal princípio “na racionalização do processo de execução, na otimização do cumprimento normativo, na inteligência da prática cotidiana”.⁷⁸⁶ Fato é que a simplificação procedimental é uma das facetas parciais da eficiência em sentido estrito, em possível interconexão com a celeridade e a economicidade, em relação aos meios, podendo gerar produtividade, em relação ao todo.⁷⁸⁷ ONOFRE BATISTA a denomina “desburocratização”, expressão que não nos agrada por dar ao vocábulo “burocracia” o enfoque pejorativo que não faz parte de sua natureza.⁷⁸⁸ Preferimos denominá-la **eficiência procedimental**” ou **“simplificação”**. Ela “impõe o abandono a procedimentos administrativos demasiadamente longos e lentos”, mas é mais que isso.⁷⁸⁹ Ela pode atender à óptica do Estado, do contribuinte ou de ambos, havendo ainda espaço para uma simplificação de procedimentos do contribuinte

conflictos entre ellos. Madrid: Marcial Pons, 2005, p. 41-110; FERREIRO LAPATZA, Jose Juan. *Informe sobre la Simplificación del ordenamiento tributario: base imponible, renta empresarial y beneficios fiscales*. Madri: Marcial Pons, 2008, p. 23-24; GARCIA NOVOA, César. **El reto...**, *op. cit.*, p. 319-320; GARCIA NOVOA, César. *Los métodos de simplificación fiscal en la experiencia latino-americana – referencia comparativa a los casos brasileño y argentino*. **Revista de Contabilidad y Tributación del Centro de Estudios Financieros**, n. 247, p. 67-112, 2003, p. 67; NABAIS, José Casalta. Avaliação indirecta e manifestações de fortuna na luta contra a evasão fiscal em Portugal. In: PIRES, Adilson Rodrigues; TÔRRES, Heleno Taveira (org.). **Princípios...**, *op. cit.*, p. 782-783.

⁷⁸⁴ ÁVILA, Humberto. **Teoria da Segurança...**, *op. cit.*, p. 338-353.

⁷⁸⁵ LUCIANO FILLIPO cita a interessante parábola do imposto sobre guarda-chuvas, trazida por MAURICE COZIAN, que demonstra o mito da simplificação pela diminuição do número de tributos: em pouco tempo, os numerosos interesses traduzidos em *lobbies* tornariam o imposto único num emaranhado. Cf. FILLIPO, Luciano Gomes. **Consentimento...**, *op. cit.*, p. 55-58.

⁷⁸⁶ GOLDSCHMIDT, Fabio Brun; VELLOSO, Andrei Pitten. **Princípio...**, *op. cit.*, p. 193. “Diante da complexidade do ordenamento jurídico-tributário nacional, cada vez mais se está lançando mão de técnicas que facilitam tanto a atuação do Poder Público em seus deveres de fiscalização e arrecadação quanto o cumprimento das obrigações principais e acessórias por parte do contribuinte”. Cf. FROSI, Flávia Gehlen. **A aplicação...**, *op. cit.*, p. 10.

⁷⁸⁷ BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves. **Princípio...**, *op. cit.*, p. 200.

⁷⁸⁸ *Ibidem*, *loc. cit.* Vide a subseção 2.5.2.1, *supra*.

⁷⁸⁹ *Ibidem*, *loc. cit.*

alheia ao jurídico, em relação a nortes da Ciência da Administração ou da economia privada.

Nesse campo tem-se a chamada “**flexibilização**” na **gestão administrativo-tributária**. Nota-se a cada vez mais crescente busca por flexibilidade administrativa nessa área, o que se choca com a vetusta característica de ato administrativo vinculado do lançamento tributário.⁷⁹⁰ A busca por flexibilidade na gestão administrativa é característica do modelo gerencial, focado na Eficiência, como recordam KETTL e NOHARA.⁷⁹¹ Na seara administrativo-tributária, pode-se identificar esse movimento na cada vez maior “delegação” normativa do Legislativo ao Poder Executivo; na multiplicação da “privatização” da constituição do crédito tributário; e no uso cada vez mais constante de instrumentos negociais entre o Estado e o contribuinte. Trata-se de campo sobre o qual aprofundaremos na análise da praticabilidade tributária.

Uma outra faceta da eficiência administrativo-tributária que não é nosso enfoque neste trabalho se dá em relação em questões de estrutura e/ou organização administrativa, mas que, não se pode negar, encontra-se inserida no campo semântico do princípio.⁷⁹² Chamaremos tal faceta de “eficiência de gestão”, ligada à noção de eficiência em sentido estrito e com interconexões com a celeridade, a economicidade, a simplificação e a produtividade. ONOFRE BATISTA inclui a eficiência quanto à estrutura administrativa no seu conceito de “desburocratização”.⁷⁹³ As possibilidades de atuação mais eficiente do Estado como um todo nesse campo são numerosas: a informatização, diferentes organizações administrativas em relação a pessoal e órgãos administrativos, novas formas de atendimento ao público, capacitação de servidores, malhas fiscais etc. Nisso podem ser incluídas, por exemplo, questões típicas de boa gestão pública na área de pessoal e tecnologia recordadas por TORRES, FISCHER, FURTADO, MELLO, FILLIPO, PHELIPPE OLIVEIRA, JÚLIO OLIVEIRA e MIGUEL e FLORIANO.⁷⁹⁴

⁷⁹⁰ AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 15. ed. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 347.

⁷⁹¹ KETTL, Donald F. **A revolução...**, *op. cit.*, p. 80; NOHARA, Irene Patrícia. **Reforma...**, *op. cit.*, p. 188.

⁷⁹² Sobre o tema: FILLIPO, Luciano Gomes. **A Performance...**, *op. cit.*, p. 144-148.

⁷⁹³ BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves. **Princípio...**, *op. cit.*, p. 200-206.

⁷⁹⁴ TÔRRES, Heleno Taveira (coord.). Transação, arbitragem e conciliação judicial como medidas alternativas para resolução de conflitos entre administração e contribuintes: simplificação e eficiência administrativa. **Revista Fórum de Direito Tributário**, Belo Horizonte, v. 1, n. 2, mar./abr. 2003, p. 1; FISCHER, Octavio Campos. **Princípio...**, *op. cit.*, p. 270-271; ARAÚJO, Juliana Furtado Costa. A modernização da Administração Tributária: iniciativas da Fazenda Pública visando ao incremento de sua atuação. In: SANTI, Eurico Marcos Diniz de; SOUZA, Priscila de (org.). **Direito Tributário, Linguagem e Método: as grandes disputas entre Jurisprudência e Dogmática na experiência brasileira atual**. V Congresso Nacional de Estudos Tributários. São Paulo: Noeses, 2008, p. 558-560; MELLO, Newton Oller. Nota fiscal eletrônica: consolidação de um novo paradigma na Administração Tributária brasileira. In: BARRETO, Aires Fernandino *et al.* **Direito tributário, Linguagem e Método**. V Congresso Nacional de Estudos Tributários. São Paulo: Noeses, 2008, p. 741-771; FILLIPO, Luciano Gomes. **A Performance...**, *op. cit.*, p. 268-273; OLIVEIRA, Phelippe Toledo Pires de. **A Transação em Matéria Tributária**. São Paulo: Quartier Latin, 2015, p. 40-43; OLIVEIRA, Júlio Maria de; MIGUEL, Carolina Romanini. Novas medidas utilizadas pela

Nesse campo pode-se falar da **Administração Tributária e as carreiras de Estado**. Inicialmente, vimos que a Reforma Gerencial reforçou o papel da Administração Tributária, inclusive no bojo de modificações do Texto Constitucional, reconhecendo-a como uma atividade essencial e exclusiva do Estado, pela relevância dada ao equilíbrio fiscal.⁷⁹⁵ Do mesmo modo, tem-se instrumentos como a **avaliação de desempenho das administrações tributárias**, outra faceta da eficiência de gestão, prevista expressamente pela EC 42/2003 que incluiu o inciso XV ao art. 52, da CF/88, dispositivo que outorga competência privativa ao Senado Federal para “avaliar periodicamente a funcionalidade do Sistema Tributário Nacional, em sua estrutura e seus componentes, e o desempenho das administrações tributárias da União, dos Estados e do Distrito Federal e dos Municípios”. Ora, cria-se uma instância avaliadora do desempenho da atuação das Administrações Tributárias de todo o Brasil, faceta tipicamente gerencialista, como recorda KETTL: para o atingimento da eficiência na gestão pública, se faz essencial a possibilidade de medição de resultados; é a administração baseada no desempenho.⁷⁹⁶

A título conclusivo, convém anotar que a eficiência procedimental pode levar à celeridade e à diminuição dos custos, havendo uma clara ligação entre os conceitos. Mas isso nem sempre está presente: pode haver celeridade sem simplificação procedimental, pode haver redução de custos sem celeridade, e assim por diante. Pelo contrário, faticamente, pode ser que a redução de custos leve a maior morosidade – pela diminuição da capacidade de produção administrativa –; que a celeridade leve a um aumento de custos – necessários para o aumento da velocidade da prática dos atos –; ou que a simplificação procedimental venha a aumentar os custos ou o tempo de tramitação do procedimento – pelo eventual maior tempo necessário para a prática de um só ato que englobe vários outros ou pelo aumento de nulidades que levem a uma maior complexidade.

Como passará a ficar claro a partir do próximo capítulo, todo o aqui exposto em relação ao Princípio da Eficiência é de grande relevância para a compreensão da Praticabilidade Tributária. Chegou o momento de tentar compreendê-la.

Administração tributária para garantir a arrecadação: reflexos para os contribuintes. In: BARRETO, Aires Fernandino *et. al.* **Direito tributário...**, *op. cit.*, p. 580-583; FLORIANO, Daniela Cristina Ismael. A informatização da arrecadação e a racionalização do sistema tributário. In: SOUZA, Priscila (org.); CARVALHO, Paulo de Barros (coord.). **XIV Congresso Nacional de Estudos Tributários: Racionalização do Sistema Tributário**. São Paulo: Noeses, 2017, p. 191-198; MELO, José Eduardo Soares de. **Princípio...**, *op. cit.*, p. 145.

⁷⁹⁵ “É precisamente nesse rol que se encaixam o acréscimo do inciso XXII ao art. 37 e a nova redação conferida ao inciso IV do art. 167, todos da CF (Emenda Constitucional 42/2003), ao tratar da administração tributária como essencial ao funcionamento do Estado. Deveras, o sentido finalístico de ambos os dispositivos é confluyente com a perspectiva de estatuir tratamento diferenciado para determinadas carreiras de cuja atuação eficiente e proba depende, em larga medida, não só o funcionamento das instituições, mas também, e sobretudo, o exercício legítimo da discricionariedade administrativa e de seu controle”. Cf. FREITAS, Juarez. **Direito Fundamental à Boa Administração Pública**, *op. cit.*, p. 142. Veja-se a subseção 2.5.3.1, *supra*.

⁷⁹⁶ KETTL, Donald F. **A revolução...**, *op. cit.*, p. 87.

SEGUNDA PARTE -
IDENTIFICANDO A PRATICABILIDADE TRIBUTÁRIA: NATUREZA,
FUNDAMENTO E TIPOLOGIA

"A realm subject to the law: 'Simplex sigillum veri'."
(Ludwig Wittgenstein, Tractatus Logicus-Philosophicus, Aforismo 5.4541)

"Há metáforas que são mais reais do que a gente que anda na rua".
(Fernando Pessoa, Livro do Desassossego)

3 O QUE É A PRATICABILIDADE TRIBUTÁRIA? REFLETINDO SOBRE PRAGMÁTICA, TÉCNICA E EFICIÊNCIA

3.1 EXISTE ESSA TAL DE PRATICABILIDADE? UMA PRIMEIRA IDEIA

3.1.1 SOBRE PÉGASOS, UNICÓRNIOS E OS PLANETAS VULCANO E NETUNO

A pergunta que intitula esta seção não é retórica. Afinal, por meio da linguagem, o ser humano fala de coisas que não existem criando mundos possíveis e o grande número de ficções na literatura estão aí a comprová-lo. Talvez, a praticabilidade tributária seja um não-tema, fruto da imaginação coletiva de parcela da doutrina, num possível caso semelhante ao do astrônomo Leverrier e o “planeta Vulcano”, em que se considerou existente – e se falou cientificamente – de um corpo celeste que não existe... estaríamos, nessa hipótese, diante de um “unicórnio” ou um “Pégaso” tributário.⁷⁹⁷

Se chegássemos a tal conclusão, nosso objetivo nesse estudo se encerraria frustrante, mas com sua missão cumprida: dizer que algo não existe pode ser uma conclusão de estudo acadêmico, uma espécie de falseamento no sentido popperiano.⁷⁹⁸ O primeiro obstáculo que enfrentaremos, portanto, é a questão sobre a efetiva existência da praticabilidade tributária, e o faremos com a mente aberta, sem receio de frustrarmo-nos.

Procuremos, inicialmente, as pegadas de nosso “unicórnio”. Antes de enfrentarmos a questão terminológica, a doutrina e a jurisprudência aludem a ele por diversos termos, utilizados como sinônimos: praticabilidade, praticidade, eficácia, simplicidade ou simplificação – ou normas de simplificação –, utilidade, exequibilidade, economicidade, pragmatismo, factibilidade, tipicização, padronização, tipificação, standardização, tributação forfetária e modernização.⁷⁹⁹ De forma direta, explícita, não há previsão em nosso ordenamento jurídico

⁷⁹⁷ “Uma outra característica de referência sobre a qual é importante refletir é que podemos nos referir a objetos que não existem. Podemos falar de objetos míticos, como Zeus ou Pégaso, com plena consciência de que se trata de objetos fictícios. Ou, então, podemos ainda discutir criações literárias como Bentinho e Capitu, ou personagens de um filme como Rambo. Ou podemos ainda acreditar equivocadamente na existência de algo inexistente sem que nossa compreensão seja por isso prejudicada quando falamos a respeito. O astrônomo Leverrier, por exemplo, para explicar certas perturbações no movimento de Mercúrio, propôs a existência de um planeta que ele chamou de Vulcano. Comprovou-se mais tarde que essa hipótese estava errada: Vulcano não existe”. Cf. CHIERCHIA, Gennaro. **Semântica**. Trad. Luiz Arthur Pagani, Lígia Negri, Rodolfo Ilari. Campinas: Unicamp. 2003, p. 291.

⁷⁹⁸ POPPER, Karl. **A lógica da Pesquisa Científica**. Trad. Leonidas Hegenberg, Octanny Silveira da Mota. 18. ed. São Paulo: Cultrix, 2006, p. 42. Vide item III da Introdução.

⁷⁹⁹ REGINA HELENA COSTA alude a “praticabilidade”, “praticidade” ou “factibilidade” tributária, sendo esse último o termo utilizado por FRITZ NEUMARK. Cf. COSTA, Regina Helena. **Praticabilidade e Justiça Tributária**: exequibilidade de Lei Tributária e Direitos do Contribuinte. São Paulo: Malheiros, 2007, p. 20; COSTA, Regina Helena. Função social da propriedade, tributação e praticabilidade. In: COELHO, Sacha Calmon Navarro (coord.). **Segurança Jurídica**: Irretroatividade das decisões

que aluda a ele no campo tributário, ao menos no âmbito da Constituição Federal e das normas gerais em matéria tributária. Aqui e ali há previsões esparsas em alguns diplomas normativos.⁸⁰⁰ Aqui e ali há menções em pedidos de contribuintes no âmbito judicial.⁸⁰¹ Aqui e ali há menções em decisões judiciais.⁸⁰² O tema parece tão obscuro que há dicionários

judiciais prejudiciais ao contribuinte. Rio de Janeiro: Forense, 2013, p. 178; NEUMARK, Fritz. **Principios de la Imposición**. 2. ed. Trad. Luis Gutiérrez Andrés. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, 1994, p. 380. ÁVILA alude a aspectos normalmente indicados pela doutrina como parte da praticabilidade como “normas de simplificação” e “padronização”. Cf. ÁVILA, Humberto. **Teoria da Igualdade Tributária**. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2009, p. 88. SCHOUERI trata das “normas de simplificação”. Cf. SCHOUERI, Luís Eduardo. **Normas tributárias indutoras e intervenção econômica**. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 32. SALDANHA SANCHES e ANDREI PITTEN VELLOSO aludem também à “simplificação tributária”. Cf. SANCHES, Saldanha. **Justiça Fiscal**. Lisboa: Fundação Francisco Manuel dos Santos, 2010, p. 52; VELLOSO, Andrei Pitten. Fundamentos e limites constitucionais da simplificação tributária: análise sistemática à luz dos aportes doutrinários e jurisprudenciais alemães. **Revista Fórum de Direito Tributário – RFDT**, Belo Horizonte, v. 5, n. 30, nov./dez. 2007, p. 1-2. JULIANA FURTADO ARAÚJO trata de temas da praticabilidade como “modernização da Administração Tributária”. Cf. ARAÚJO, Juliana Furtado Costa. A modernização da Administração Tributária: iniciativas da Fazenda Pública visando ao incremento de sua atuação. In: SANTI, Eurico Marcos Diniz de; SOUZA, Priscila de (org.). **Direito Tributário, Linguagem e Método**: as grandes disputas entre Jurisprudência e Dogmática na experiência brasileira atual. V Congresso Nacional de Estudos Tributários. São Paulo: Noeses, 2008, *passim*. FERNANDO ZILVETI utiliza a expressão “tributação forfetária” e “forfetização”. Cf. ZILVETI, Fernando Aurélio. *Simplicius Simplicissimus: os limites da Praticabilidade diante do Princípio da Capacidade Contributiva*. **Revista de Direito Tributário Atual**, São Paulo, n. 22, p. 179-192, 2008, p. 182. Veja-se também: ROCHA, Thiago Maia Nobre. **Praticidade Fiscal nas Presunções Tributárias**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2015, p. 58; ROCHA, Eduardo Moraes da. **Teoria Institucional da Praticabilidade Tributária**. São Paulo: Noeses, 2016, p. 14; VIEIRA, José Roberto. O IRPF e o Direito Fundamental à Igualdade: um tributo de dupla personalidade! In: BRANCO, Paulo Gonet; MEIRA, Liziane Angelotti, CORREIA NETO, Celso de Barros. **Tributação e Direitos fundamentais conforme a jurisprudência do STF e do STJ**. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 185; TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de Direito Financeiro e Tributário**. 16. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2009, p. 129-131.

⁸⁰⁰ Como se denota, por exemplo, da Lei Complementar do Estado do Paraná n. 107/2005, o Código de Defesa do Contribuinte estadual:

“Art. 2º - A instituição ou a majoração de tributo atenderá aos princípios da eficiência econômica, da simplicidade administrativa, da flexibilidade, da responsabilidade e da justiça. [...]”

§ 2º - A administração tributária deve ser de baixo custo, quer para o fisco, quer para o contribuinte. [...]”

⁸⁰¹ Como exemplo, a Confederação Nacional de Saúde, Hospitais e Estabelecimentos e Serviços alegou que algumas das modificações na LC n. 116/2003 realizadas pela LC n. 157/2016 ofenderiam a praticabilidade tributária, em discussão judicial realizada por meio da ADPF 499, em trâmite no STF. Cf. SCOCUGLIA, Livia. Alexandre de Moraes deixa para 2018 análise de liminar sobre ISS. **Jota**, São Paulo, 21 dez. 2017, [online].

⁸⁰² Como exemplos, com grifos nossos: “TRIBUTÁRIO. BASES ECONÔMICAS. **PRATICABILIDADE DA TRIBUTAÇÃO**. IRPJ. CSLL. LUCRO. CUSTO DAS MERCADORIAS. ICMS. CRÉDITOS NÃO APROVEITADOS POR EMPRESA EXPORTADORA. [...] Faz-se necessário atentar também para a questão da **praticabilidade da tributação**, para os aspectos operacionais, admitindo determinadas padronizações, antecipações de pagamento e outros mecanismos que facilitem a fiscalização e a exigência dos tributos. Mas de modo algum quando tal acabe por implicar tributação de riqueza inexistente [...]. TRF-4 - APELAÇÃO EM MANDADO DE SEGURANÇA AMS 18 SC 2005.72.05.000018-8 (TRF-4) Data de publicação: 18/10/2006.”

“TRIBUTÁRIO - SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA - PIS - COMPENSAÇÃO - CESSÃO DE CRÉDITOS - SUBSTITUÍDO PARA SUBSTITUTO - IMPOSSIBILIDADE - EXISTÊNCIA DE OUTRAS FORMAS DE RESTITUIÇÃO DO INDÉBITO. [...] 2. Razoabilidade da premissa em que se funda o acórdão recorrido, já que entre a proibição do enriquecimento indevido e o **princípio da praticabilidade da tributação**, pendeu para a adoção deste, ante a conclusão de que há outras vias de ressarcimento para que o substituído possa reaver os créditos que possua frente à Administração tributária. 3.

técnicos que não o incluem em nenhuma variação conhecida de nomenclatura.⁸⁰³

Mas é no auditório da dogmática que encontramos mais pistas. Não muitas, é bem verdade. Quando nos aventuramos a falar superficialmente sobre o tema pela primeira vez, em 2011, apontávamos a existência de duas grandes obras nacionais sobre o tema: a precursora “Direito Tributário, Direito Penal e Tipo”, de MISABEL DE ABREU MACHADO DERZI (cuja primeira edição data de 1988) e “Praticabilidade e Justiça Tributária” de REGINA HELENA COSTA (de 2007).⁸⁰⁴ Não que o tema nunca tivesse sido analisado em algumas de suas dimensões, como se vê de passagem de LIZ COLI CABRAL NOGUEIRA (1969) e de GILBERTO DE ULHÔA CANTO (1984, mencionando evento de 1968); mas, uma análise sistemática e com a denominação do fenômeno, desconhece-se que tenha sido feita anteriormente em solo

Recurso especial não provido. STJ - RECURSO ESPECIAL REsp 1035594 RS 2008/0044906-0 (STJ) Data de publicação: 25/05/2009.”

“AÇÕES DIRETAS DE INCONSTITUCIONALIDADE. JULGAMENTO CONJUNTO. DIREITO TRIBUTÁRIO. CONSELHOS PROFISSIONAIS. AUTARQUIAS FEDERAIS. CONTRIBUIÇÃO SOCIAL DE INTERESSE PROFISSIONAL. ANUIDADES. ART. 149 DA CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA. LEI COMPLEMENTAR. PERTINÊNCIA TEMÁTICA. CAPACIDADE CONTRIBUTIVA. LEGALIDADE TRIBUTÁRIA. **PRATICABILIDADE**. PARAFISCALIDADE. LEI FEDERAL 12.514/2011. [...] 8. No tocante à legalidade tributária estrita, reputa-se ser adequada e suficiente a determinação do mandamento tributário no bojo da lei impugnada, por meio da fixação de tetos aos critérios materiais das hipóteses de incidência das contribuições profissionais, à luz da chave analítica formada pelas categorias da **praticabilidade** e da parafiscalidade. Doutrina. 9. Ações Diretas de Inconstitucionalidade improcedentes. ADI 4697, Relator(a): Min. EDSON FACHIN, Tribunal Pleno, julgado em 06/10/2016, PROCESSO ELETRÔNICO DJe-063 DIVULG 29-03-2017 PUBLIC 30-03-2017.”

⁸⁰³ JARDIM, Eduardo Marcial Ferreira. **Dicionário de Direito Tributário**. São Paulo: Noeses, 2011, *passim*; TENÓRIO, Igor; MAIA, José Motta. **Dicionário de Direito Tributário**. 3. ed. rev. ampl. Brasília: Consulex, 1999, *passim*.

⁸⁰⁴ CUNHA, Carlos Renato. **O Simples Nacional, a Norma Tributária e o Princípio Federativo**: limites da Praticabilidade Tributária. Curitiba: Juruá, 2011, p. 179-181; DERZI, Misabel de Abreu Machado. **Direito Tributário, Direito Penal e Tipo**. 2. ed. São Paulo: RT, 2007, *passim*; COSTA, Regina Helena. **Praticabilidade...**, *op. cit.*, *passim*. Reconhecendo o papel precursor da obra de DERZI: ela própria, Cf. DERZI, Misabel de Abreu Machado. **Direito Tributário...**, *op. cit.*, p. 343 e mais: CARDOSO, Alessandro Mendes. A responsabilidade do substituto tributário e os limites à praticidade. **Revista Tributária e de Finanças Públicas**, São Paulo: RT, ano 14, n. 68, maio/jun. 2006, p. 156; PAOLA, Leonardo Sperb de. **Presunções e Ficções no Direito Tributário**. Belo Horizonte: Del Rey, 1997, p. 167; CUNHA, Carlos Renato. **O Simples Nacional...**, *op. cit.*, p. 179; ROCHA, Eduardo Moraes da. **Teoria...**, *op. cit.*, p. 14; VIEIRA, José Roberto. **O IRPF...**, *op. cit.*, p. 184; PINTO, Tiago Gomes de Carvalho. Princípio da praticidade tributária e suas implicações para a eficiência administrativa. **E-Civitas**, Belo Horizonte, v. I, n. 1, n. p., nov. 2008, p. 3; CARVALHO, Ricardo Siqueira de. **Substituição Tributária: estrutura e função**. 2017. Dissertação (Mestrado em Direito) – Universidade Federal do Paraná, Curitiba: UFPR, 2017, p. 250; RIBEIRO, Ricardo Lodi. A Base de Cálculo do ICMS em Operações Interestaduais entre Estabelecimentos do Mesmo Titular. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo: Dialética, n. 227, ago. 2014, p. 105; RIBEIRO, Ricardo Lodi. A praticabilidade e o deslocamento da sujeição passiva tributária. **Revista Fórum de Direito Tributário – RFDt**, Belo Horizonte: Fórum, ano 17, n. 97, p. 73-90, jan./fev. 2019; ASSEIS, Pedro Augusto do Amaral Abujamra. Os métodos PCI e Pecex: análise do critério “arm's length” à luz do princípio da praticabilidade. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 226, p. 132-144, jul. 2014, p. 138; COSTA, Regina Helena. **Função social...**, *op. cit.*, p. 175; PAULA, Daniel Giotti de. **A Praticabilidade no Direito Tributário**: controle jurídico da complexidade. Rio de Janeiro: Ágora 21, 2018, p. 187.

nacional.⁸⁰⁵

De qualquer modo, entre as duas principais obras sobre o tema observa-se um hiato de quase vinte anos, entremeado de alguns poucos artigos em periódicos especializados, monografias ou capítulos em obras coletivas, vários com menções episódicas à praticabilidade.⁸⁰⁶

No âmbito nacional a situação se modificou um pouco. Do ano de 2011 para cá foram publicados novos livros sobre a temática, além de monografias defendidas em cursos de pós-graduação *stricto sensu*. Delas pinçamos, exemplificativamente, as seguintes: “A Praticabilidade no Direito Tributário: controle jurídico da complexidade”, de DANIEL GIOTTI DE PAULA (2018); “Teoria Institucional da Praticabilidade Tributária”, de EDUARDO MORAIS DA ROCHA (2016); “Praticidade no Direito Tributário: Fundamento e controle”, de DANIEL ALVES TEIXEIRA (2016); “Simplificação e Praticabilidade no Direito Tributário”, de SÉRGIO SYDIONIR SAAD (2013) e “O consentimento do contribuinte como técnica de segurança jurídica e praticabilidade no Estado Democrático de Direito”, de CARLOS VICTOR MUZZI FILHO (2013).⁸⁰⁷

⁸⁰⁵ LIZ NOGUEIRA, falando sobre ficções no direito tributário, aponta as seguintes funções: “[...] 1º) Facilitar a gestão, liquidação e arrecadação dos diversos tributos; 2º) reprimir a fraude à lei tributária; 3º) como instrumento de técnica legislativa, servindo ao processo de ‘redução simplificadora dos elementos de Direito’, ou seja, a transformação em esquemas claros, precisos, simples e mecânicos dos elementos mutáveis e às vezes incompreensíveis da realidade”. Vale dizer, disse muito acerca do que hoje conhecemos como “praticabilidade”, mas sem designá-la com um nome específico. Cf. NOGUEIRA, Liz Coli Cabral. As ficções jurídicas no direito tributário brasileiro. In: NOGUEIRA, Ruy Barbosa. **Direito Tributário**. São Paulo: José Bushatsky, 1969, p. 257-258. “As recomendações aprovadas pelo conclave foram pelo reconhecimento da possibilidade de emprego das ficções, notadamente com o objetivo de [...] simplificar a gestão tributária [...]”. Cf. CANTO, Gilberto de Ulhôa. Presunções no Direito Tributário. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). **Caderno de Pesquisas Tributárias nº 9: Presunções no Direito Tributário**. São Paulo: Centro de estudos de Extensão Universitária/Resenha Tributária, 1984, p. 2 [vide também p. 6].

⁸⁰⁶ A título exemplificativo: DERZI, Misabel de Abreu Machado. Praticidade. ICMS. Substituição tributária progressiva, “para frente”. In: DERZI, Misabel de Abreu Machado (coord.) **Construindo o Direito Tributário na Constituição: uma análise da obra do Ministro Carlos Mário Velloso**. Belo Horizonte: Del Rey, 2004, *passim*; PINTO, Tiago Gomes de Carvalho. **O princípio da praticidade no direito tributário e a eficiência da administração pública**. 2004. Tese (Doutorado em Direito) - Faculdade de Direito, Universidade Federal de Minas Gerais, Belo Horizonte, 2004, *passim*; SANTIAGO, Igor Mauler. Praticabilidade e razoabilidade na quantificação das taxas. A visão do Ministro Carlos Velloso. Comentários às decisões tomadas na ADIn-Mc n. 1.772-7/MG e no RE n. 232.393-1 – São Paulo. In: DERZI, Misabel de Abreu Machado (coord.). **Construindo o Direito Tributário na Constituição: uma análise da obra do Ministro Carlos Mário Velloso**. Belo Horizonte: Del Rey, 2004, *passim*. Em alguns casos, houve menção a notas típicas da praticabilidade, sem a utilização da nomenclatura. Como exemplo, ao tratar de presunções e ficções tributárias, BARROS CARVALHO alude à sua necessidade de “mecanismos destinados a tornar possível a efetiva concretização da regra-matriz, além de suprir deficiências e promover as acomodações que a realidade requer para sofrer o impacto impositivo”, “iniciativas pensadas para dar a operacionalidade de que o sistema necessita”. Cf. CARVALHO, Paulo de Barros. O ICMS e os regimes especiais. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo: Dialética, n. 8, p. 94-98, maio 1996, p. 96.

⁸⁰⁷ PAULA, Daniel Giotti de. **A Praticabilidade no Direito Tributário: controle...**, *op. cit.*, *passim*; ROCHA, Eduardo Morais da. **Teoria...**, *op. cit.*, *passim*; TEIXEIRA, Daniel Alves. **Praticidade no Direito Tributário: fundamento e controle**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2016, *passim*; SAAD, Sergio Sydionir. **Simplificação e Praticabilidade no Direito Tributário**. 2014. Dissertação (Mestrado em Direito Econômico e Financeiro) - Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo,

Obviamente que se forem somados obras e artigos que tratam de aspectos pontuais do que comumente se inclui no gênero “praticabilidade”, como presunções e ficções tributárias, métodos alternativos de resolução de conflitos nessa área, delegação normativa, dentre outros, assim como menções de algumas páginas em manuais, o número de publicações aumenta consideravelmente.⁸⁰⁸ É sintomático sobre as questões que se colocam sobre sua natureza jurídica, contudo, que uma das obras que mais tenha aprofundado aspectos essenciais do fenômeno – “Teoria da Igualdade Tributária”, de HUMBERTO ÁVILA (2008) – não faça uso do termo “praticabilidade”.⁸⁰⁹

Com olhos em direitos positivos diversos, a doutrina alienígena trata do tema com um pouco mais de desenvoltura. Na Alemanha, tem-se duas das obras que serviram de grande inspiração a MISABEL DERZI, “*Die Typisierende Verwaltung*”, de JOSEF ISENSEE (1976) e “*Praktikabilität und Effizienz*” de HANS ARNDT (1983), além de o tema também ser mencionado por KLAUS TIPKE e JOACHIM LANG, JARZYK-DEHNE e REIMER, exemplificativamente.⁸¹⁰ Em Portugal, CASALTA NABAIS também trabalha o tema em sua monumental obra “O Dever Fundamental de Pagar Impostos”, assim como SALDANHA SANCHES alude à intrincada questão da simplificação fiscal.⁸¹¹ Na Espanha, pode-se

São Paulo, 2014, *passim*; MUZZI FILHO, Carlos Victor. **O consentimento do contribuinte como técnica de Segurança Jurídica e Praticabilidade no Estado Democrático de Direito**. 2013. 199 f. Tese (Doutorado em Direito) – Universidade Federal de Minas Gerais, Belo Horizonte, 2013, *passim*.

⁸⁰⁸ Como exemplos, em livros: GREGORIO, Ricardo Marozzi. **Preços de Transferência: Arm's Length e Praticabilidade**. São Paulo: Quartier Latin, 2011, *passim*; ROCHA, Thiago Maia Nobre. **Praticidade...**, *op. cit.*, *passim*; ROCHA, Paulo Victor Vieira da. **Substituição Tributária e Proporcionalidade: entre Capacidade Contributiva e Praticabilidade**. São Paulo: Quartier Latin, 2012, *passim*; ROCHA, Paulo Victor Vieira da. **Teoria dos Direitos Fundamentais em Matéria Tributária: restrições a Direitos do Contribuinte e Proporcionalidade**. São Paulo: Quartier Latin, 2017, *passim*.

⁸⁰⁹ ÁVILA, Humberto. **Teoria da Igualdade Tributária**. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2009, *passim*.

⁸¹⁰ ARNDT, Hans-Wolfgang. **Praktikabilität und Effizienz. Zur Problematik gesetzesverein fachenden Verwaltungsvollzugs und der, Effektivierung “subjektiver Rechte**, Köln, 1983, *passim*; JOSEF ISENSEE, *Die Typisierende Verwaltung*, p. 158 *apud* DERZI, Misabel de Abreu Machado. **Direito Tributário...**, *op. cit.*, *passim*; TIPKE, Klaus; LANG, Joachim. **Direito Tributário (Steuerrecht)**. Trad. Luiz Dória Furquim. 18. ed. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris, 2008. v. 1, p. 232-235; TIPKE, Klaus; YAMASHITA, Douglas. **Justiça Fiscal e Princípio da Capacidade Contributiva**. São Paulo: Malheiros, 2002, p. 34; JARZYK-DEHNE, Friederike. **Pauschalierungen in Steuerrecht**. Berlin: Dunker & Humblot, 2003, *passim*; REIMER, Ekkehart. **Proteção do Contribuinte na Alemanha. Revista de Direito Tributário Atual**, São Paulo: Dialética, n. 22, p. 53-77, 2008, *passim*. Outros autores são mencionados por REGINA HELENA COSTA, ANDREI PITTEN VELLOSO e PAULO VICTOR VIEIRA DA ROCHA, tais como EBERHARD WENNRICH, RUPPE, OSTERLOH, JACHMANN, FRIAUF, KIRCHHOF, ECKHOFF, BIRK, WENNRICH, LAULE, HUSTER, POHMER, ANZIGER, KRUSE, ADRIENNE HEIL-FROIDEVAUX, VOGEL dentre outros. Cf. COSTA, Regina Helena. **Praticabilidade...**, *op. cit.*, p. 20; VELLOSO, Andrei Pitten. **O princípio da Isonomia Tributária: da teoria da igualdade ao controle das desigualdades impositivas**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2010, p. 264 *et seq.*; ROCHA, Paulo Victor Vieira da. **Teoria...**, *op. cit.*, p. 162-164; p. 295 *et seq.*

⁸¹¹ “[...] sempre que tais dificuldades sejam reais e importantes, há justificação constitucional para lançar mão das técnicas de simplificação, designadamente da tipificação, já que o legislador está constrangido a generalizar ou estandardizar a fim de tornar a disciplina jurídico-fiscal praticável, sendo-lhe, por conseguinte, permitido escolher, por razões de praticabilidade, bases ‘forfaitaires’,

mencionar, exemplificativamente, FERREIRO LAPATZA, CÉSAR GARCÍA NOVOA, PEDRO MANUEL HERRERA MOLINA, ALBERTO VEGA GARCÍA, ALBERTO GALVÁN, ANDRÉS MORENO, ALVARO BEREIJO, JUAN ZÓRZONA, EVA AUCEJO – analisando sistemas de tributação simplificada da Itália, Peru e Cuba – assim como SORAYA RODRIGUEZ LOSADA e ESTELA FERREIRO SERRET – em análise do tema em relação aos sistemas espanhol, argentino e brasileiro.⁸¹² O tema, não no conceito amplo que foi dado pela doutrina alemã, mas em um de seus aspectos principais de padronização, é antigo e ordinário na França, sob a denominação de *forfaitaire*, método de liquidação dos impostos sem a exaustiva investigação do caso concreto, de modo legal, administrativo ou convencional, como se vê em TROTABAS, FOUQUET e TRISTAM, o primeiro ressaltando que a simplicidade é a virtude maior de todo sistema tributário, principalmente

em vez dum critério ancorado na realidade da situação individual, satisfazendo-se assim com uma justiça tipificada (*Typengerechtigkeit*)". Cf. NABAIS, José Casalta. **O dever fundamental de pagar impostos**: contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo. Coimbra: Almedina, 2004, p. 624. Veja-se também: NABAIS, José Casalta. **Direito Fiscal**. 4. ed. Coimbra: Almedina, 2008, p. 143-148 e p. 165-166. SANCHES, Saldanha. **Justiça...**, *op. cit.*, p. 52.

- ⁸¹² FERREIRO LAPATZA, Jose Juan. **La Justicia Tributaria em España: informe sobre las relaciones entre la administración y los contribuyentes y la resolución de conflictos entre ellos**. Madrid: Marcial Pons, 2005, p. 41-110; FERREIRO LAPATZA, Jose Juan. **Informe sobre la Simplificación del ordenamiento tributario: base imponible, renta empresarial y beneficios fiscales**. Madrid: Marcial Pons, 2008, *passim*; GARCIA NOVOA, César. **El reto de la simplificación de los sistemas tributarios**. In: PIRES, Adilson Rodrigues; TÔRRES, Heleno Taveira (org.). **Princípios de Direito Financeiro e Tributário**: Estudos em homenagem ao Professor Ricardo Lobo Torres. Rio de Janeiro: Renovar, 2006, p. 319-344; GARCIA NOVOA, César. **Los métodos de simplificación fiscal en la experiencia latino-americana – referencia comparativa a los casos brasileño y argentino**. **Revista de Contabilidad y Tributación del Centro de Estudios Financieros**, n. 247, p. 67-112, 2003, p. 67-112; HERRERA MOLINA, Pedro Manuel. **Capacidad Economica y Sistema Fiscal (Análisis del Ordenamiento Español a la luz del Derecho Aleman)**. Madrid: Marcial Pons, 1998, *passim*; VEGA GARCÍA, Alberto. **Simplificación...**, *op. cit.*, *passim*; GALVÁN, Alberto Génova. **La Practicabilidad de las normas tributarias**. **Hacienda Canaria**, n. 44, p. 93-95, mar. 2016, *passim*; BÁEZ MORENO, Andrés. **Las obligaciones alternativas y los derechos fiscales de opción: soluciones a un problema tributario desde el derecho civil**. **Revista Chilena de Derecho**. Santiago: Pontificia Universidad Católica de Chile, v. 29, n. 1, p. 35-45, jan./abr. 2002, *passim*; BEREIJO, Álvaro Rodríguez. **El juicio constitucional de igualdad tributaria en la experiencia jurisprudencial**. **Revista Española De Derecho Constitucional**, n. 89, p. 253-287. 2010, *passim*; ZORNOZA, Juan J. **Aspectos constitucionales del regimen de tributacion en el I. R. P. F. (Comentario a La STC 45/1989, de 20 de Febrero)**. **Revista Española de Derecho Constitucional**, n. 27, p. 163-196, 1989, p. 170; ANDRÉS AUCEJO, Eva. **A propósito de la simplificación impositiva en Derecho Comparado: la Contabilidad simplificada en Italia y los “Estudios de Sector” para el cálculo presuntivo de las liquidaciones tributarias**. In: JORNADAS LATINOAMERICANAS DE DERECHO TRIBUTARIO, 23., 2006. Córdoba. **Actas [...]**. Córdoba, 2006. Acesso em: 15 jan. 2019, *passim*; ANDRÉS AUCEJO, Eva. **El Nuevo Régimen Único Simplificado del Perú: elementos esenciales configuradores de su régimen jurídico**. In: JORNADAS LATINOAMERICANAS DE DERECHO TRIBUTARIO, 23., 2006. Córdoba. **Actas [...]**. Córdoba, 2006. Acesso em: 10 jan. 2019, *passim*; ANDRÉS AUCEJO, Eva. **La simplificación impositiva en Cuba: sistemas objetivos de determinación de bases y aglutinación de varios impuestos en uno sólo impuesto**. In: JORNADAS LATINOAMERICANAS DE DERECHO TRIBUTARIO, 23., 2006. Córdoba. **Actas [...]**. Córdoba, 2006, *passim*; RODRIGUEZ LOSADA, Soraya; FERREIRO SERRET, Estela. **La estimación objetiva en latinoamérica. Algunas experiencias comparadas**. **Dereito: Revista Jurídica da Universidade de Santiago de Compostela**, Santiago de Compostela, v. 18, n. 2, 2009, p. 267-282; RODRIGUEZ LOSADA, Soraya. **El principio de la practabilidad en matéria tributaria**. In: SILVA, Felipe Iannacone; NOVOA, César García; PARILLA, Pedro José Carrasco; ÁLVAREZ, Michael Zavaleta. **Estudios de derecho constitucional tributário**, Lima: Universidad de San Martín de Porres, 2011, p. 435-464.

para o contribuinte.⁸¹³ Também na Itália, há preocupações com métodos de simplificação tributária na obra de FRANCESCO MOSCHETTI e de ENRICO DE MITA.⁸¹⁴ Como exemplos que fogem do eixo europeu, a simplicidade do sistema fiscal para minorar os custos de gestão e atingir a equidade por meio de uma arrecadação praticável também é uma preocupação de FELLAH MOHAMMED, da Argélia, JORGE BRAVO CUCCI, do Peru e de PATRICIO MUÑOZ, do Chile.⁸¹⁵

São sinais que remetem a algum fenômeno jurídico-tributário; não se cogita que a doutrina trate tanto sobre algo que não existe, assim imaginamos! Como se verá, sob o mesmo nome, se agregam coisas bastante díspares. Mas se não há previsões expressas no ordenamento jurídico, o que é enxergado pela doutrina?

Padrões. Padrões de atuação estatal no campo tributário. Um modo de falar a “língua” jurídica nessa área. Iniciemos nossa jornada tentando vestir a mesma lente, enxergar os mesmos padrões, ouvir o mesmo dialeto, vislumbrar nosso “planeta Vulcano”, para descobrir que, talvez, a situação seja mais semelhante ao dos que supuseram a existência do planeta Netuno.⁸¹⁶

⁸¹³ TROTABAS, Louis. **Science et Technique Fiscales**. 2. ed. Paris: Dalloz, 1960, p. 31-34; FOUQUET, Olivier. *Le Conseil constitutionnel et le principe d'égalité devant l'impôt*. **Nouveaux Cahiers du Conseil constitutionnel**, n. 33, out. 2011, [online]; TRISTRAM, Frédéric. **Une fiscalité pour la croissance**, Disponível em: <http://books.openedition.org/igpde/1660>. Acesso em: 5 Fev. 2017, p. 247-356. “[...] a simplicidade é uma virtude maior de todo sistema tributário, tanto para o contribuinte quanto para o Fisco”. Cf. TROTABAS, Louis. **Science...**, *op. cit.*, p. 28. No original: “[...] la simplicité est une vertu majeure de tout système fiscal, aussi bien pour le contribuable que pour le fisc”. Veja-se também: FILLIPO, Luciano Gomes. **Consentimento...**, *op. cit.*, p. 70-72; FILLIPO, Luciano Gomes. **A Performance no Direito Tributário**. São Paulo: Almedina, 2016, p. 218-219.

⁸¹⁴ MOSCHETTI, Francesco. **El Principio de Capacidad Contributiva**. Trad. Juan M. Calero Gallego e Rafael Navas Vazquez. Madri: Instituto de Estudios Fiscales, 1980, p. 322-347 e p. 395-404; MITA, Enrico de. O Princípio da Capacidade Contributiva. In: FERRAZ, Roberto (coord.). **Princípios e Limites da Tributação**. São Paulo: Quartier Latin, 2005, p. 221-256.

⁸¹⁵ “No entanto, a simplicidade da tributação pode estar em desacordo com o fim da igualdade, por exemplo no caso do imposto de capitação, cujas características de fácil administração, simplicidade e de neutralidade não são suficientes para torná-lo viável”. MOHAMMED, Fellah. *Problématique du choix du système fiscal entre efficacité économique et équité sociale*. **Recherches économiques et managériales**, Biskra: Université Mohamed Khider, n. 3, p. 51-66, jun. 2008, p. 59. No original: “Toutefois, la simplicité du prélèvement peut aller à l'encontre de l'objectif d'équité, par exemple l'impôt de capitation dont les caractéristiques d'administration facile, de simplicité et de neutralité n'ont suffi pour en faire un prélèvement praticable”. CUCCI, Jorge Bravo. *Bases para una Simplificación Tributaria*. **Revista Ita Ius Esto**, ano 4, n. 8, p. 7-15, 2012, *passim*; MUÑOZ, Patricio Masbernati. *El Principio de Capacidad Económica como Principio jurídico material de la tributación: su elaboración doctrinal y jurisprudencial en España*. **Revista Ius et Praxis**, Talca, ano 16, n. 1, 2010, p. 303-332.

⁸¹⁶ Desde a descoberta de Urano (1781), os cálculos orbitais indicavam anomalias que poderiam decorrer da influência gravitacional de outro planeta, cuja previsão matemática, com o cálculo de sua possível órbita, se deu em 1843 por John Couch Adams e em 1846, de forma independente, por Urbain Le Verrier. O planeta que hoje conhecemos como Netuno foi, finalmente, observado em 23 de setembro de 1846 por Johann Galle. Cf. WIKIPEDIA. **Netuno (planeta)**, [online].

3.1.2 IDENTIFICANDO PADRÕES NO UNIVERSO FENOMÊNICO

Para JOSEF ISENSEE, praticabilidade “designa a totalidade das condições que garantem uma execução eficiente e econômica das leis”.⁸¹⁷ AVI-YONAH afirma ser a praticidade um tradicional critério de avaliação de política fiscal.⁸¹⁸ KLAUS TIPKE, JOACHIM LANG, CASALTA NABAIS, HERRERA MOLINA e MISABEL DERZI a veem na execução da lei em massa, com o que concordam REGINA HELENA COSTA e FLÁVIA FROSI, THIAGO LAGE, EDUARDO ROCHA, SÉRGIO SAAD e RICARDO SIQUEIRA; aplicação massiva essa que ALESSANDRO CARDOSO considera exigir “mecanismos que simplifiquem e padronizem a atividade tributária” e LUCIANO FILLIPO um “dever de simplificação”.⁸¹⁹ BRUNO FERNANDES, como um “mecanismo de exequibilidade de lei”.⁸²⁰ IGOR SANTIAGO considera que a praticabilidade “impõe temperamentos ao fundamentalismo exegético” pois “a aplicação radical do comando da norma conduziria à sua inviabilização prática. O direito é aplicado por seres limitados e falíveis”.⁸²¹ Assim, nada impediria, nas palavras de DANIEL TEIXEIRA, que “determinado ordenamento venha a consagrar norma que determine sempre que possível a otimização da praticidade, entendida como a maior funcionalidade possível”.⁸²² HORVATH alude ao lançamento compatível com a natureza intrínseca do tributo, para uma aplicação “de modo

⁸¹⁷ ISENSEE, Josef. **Die Typsierende Verwaltung**, p. 162-163 *apud* DERZI, Misabel de Abreu Machado. **Direito Tributário...**, *op. cit.*, p. 319, *apud* COSTA, Regina Helena. **Praticabilidade...**, *op. cit.*, p. 90 e *apud* FROSI, Flávia Gehlen. **A aplicação de pautas fiscais no Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS)**. 2007. Dissertação (Mestrado em Direito) – Universidade Federal do Rio Grande do Sul. Porto Alegre, 2007, p. 39. NABAIS apresenta uma noção semelhante. Cf. NABAIS, José Casalta. **O dever...**, *op. cit.*, p. 619.

⁸¹⁸ AVI-YONAH, Reuven S. Os três objetivos da Tributação. **Revista de Direito Tributário Atual**, São Paulo, n. 22, 2008, p. 8.

⁸¹⁹ TIPKE, Klaus; LANG, Joachim. **Direito...**, *op. cit.*, p. 232; NABAIS, José Casalta. **O dever...**, *op. cit.*, p. 374 e p. 620; HERRERA MOLINA, Pedro Manuel. **Capacidad...**, *op. cit.*, p. 45; DERZI, Misabel de Abreu Machado. **Praticidade. ICMS...**, *op. cit.*, p. 177; DERZI, Misabel de Abreu Machado. Princípio da Praticabilidade do Direito Tributário (Segurança Jurídica e Tributação). **Revista de Direito Tributário**, São Paulo: RT, ano 13, n. 47, jan./mar. 1989, p. 170; COSTA, Regina Helena. **Curso de Direito Tributário: Constituição e Código Tributário Nacional**. 3. ed. rev. atual. ampl. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 88; FROSI, Flávia Gehlen. **A aplicação...**, p. 41; LAGE, Thiago Chaves Gaspar Bretas. **ICMS/ST: a rentabilidade da sistemática e a fidedignidade da base de cálculo presumida**. Arquivo Jurídico, Teresina, v. 1, n. 5, jul./dez. 2013, p. 22; ROCHA, Eduardo Moraes da. A praticidade como sinônimo de desconfiança e as margens de lucro fixas nos preços de transferência. **Revista SJRJ**, Rio de Janeiro: v. 19, n. 33, abr. 2012, p. 69; SAAD, Sergio Sydionir. **Simplificação...**, *op. cit.*, p. 32; CARVALHO, Ricardo Siqueira de. **Substituição...**, *op. cit.*, p. 247; CARDOSO, Alessandro Mendes. **A responsabilidade...**, *op. cit.*, p. 158; FILLIPO, Luciano Gomes. **Consentimento ao Imposto & Eficiência Tributária**. Curitiba: Juruá, 2012, p. 67; COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 13. ed. rev. atual. ampl. Rio de Janeiro: Forense, 2014, p. 240.

⁸²⁰ FERNANDES, Bruno Rocha Cesar. Praticidade no Direito Tributário: princípio ou técnica? Uma análise à luz da Justiça Fiscal. **Repertório IOB de Jurisprudência**, v. 1, n. 15, jul./ago. 2007, p. 649.

⁸²¹ SANTIAGO, Igor Mauler. **Praticabilidade...**, *op. cit.*, p. 289.

⁸²² TEIXEIRA, Daniel Alves. **Praticidade...**, *op. cit.*, p. 37.

mais econômico e eficaz”.⁸²³ Já DANIEL GIOTTI DE PAULA vislumbra, quanto ao tema, uma “relação entre as normas jurídico-tributárias e o processo de demarcação da realidade, entre a escolha de formas padronizadas de tributar ou a busca particularizada da capacidade contributiva de cada contribuinte [...]”.⁸²⁴

Exsurgiria, assim, a praticabilidade, definida ou conceituada de formas diversas⁸²⁵,

⁸²³ HORVATH, Estevão. **Lançamento tributário e “autolancamento”**. 2. ed. rev. ampl. São Paulo: Quartier Latin, 2010, p. 68.

⁸²⁴ PAULA, Daniel Giotti de. **A Praticabilidade no Direito Tributário: controle...**, *op. cit.*, p. 31.

⁸²⁵ Veja-se:

a) DERZI: “Praticabilidade é o nome que se dá a todos os meios e técnicas utilizáveis com o objetivo de tornar simples e viável a execução das leis”. Cf. DERZI, Misabel de Abreu Machado. **Direito Tributário...**, *op. cit.*, p. 138-139.

b) COSTA: que define a praticabilidade tributária como sendo a determinação de que “[...] as leis tributárias devem ser exequíveis, propiciando o atingimento dos fins de interesse público por elas objetivado, quais sejam, o adequado cumprimento de seus comandos pelos administrados, de maneira simples e eficiente, bem como a devida arrecadação dos tributos”. Cf. COSTA, Regina Helena. **Praticabilidade...**, *op. cit.*, p. 93 e COSTA, Regina Helena. **Curso de Direito Tributário: Constituição e Código Tributário Nacional**. 3. ed. rev. atual. ampl. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 89;

c) TEIXEIRA: “[...] a praticidade no âmbito jurídico significa a realizabilidade da norma diante de uma tensão fático-axiológica em determinada conjuntura”. Cf. TEIXEIRA, Daniel Alves. **Praticidade...**, *op. cit.*, p. 38;

d) THIAGO ROCHA: “As técnicas de padronização são conhecidas como praticidade ou praticabilidade fiscal, e denotam normas que buscam uma simplificação da legislação tributária [...]”. Cf. ROCHA, Thiago Maia Nobre. **Praticidade...**, *op. cit.*, p. 52;

e) BRUNO FERNANDES: “No campo tributário, é certo dizer que a praticidade ou praticabilidade são termos que implicam uma aplicação mais eficaz e viável em relação à destreza na fiscalização e no cumprimento das obrigações tributárias”. Cf. FERNANDES, Bruno Rocha Cesar. **Praticidade...**, *op. cit.*, p. 649;

f) ZILVETI: “A praticabilidade é, portanto, um elemento essencial para a simplificação do sistema tributário, pois, assim como a interpretação, garante a própria validade da lei. Praticabilidade e tipificação levam em consideração a necessidade de massificar a tributação, torná-la aplicável ao maior número de contribuintes e suas manifestações de riqueza”. Cf. ZILVETI, Fernando Aurélio. **Simplicius...**, *op. cit.*, p. 184;

g) VELLOSO: “A reivindicação de simplificação gravita em torno da urgência de se produzirem atos normativos exequíveis (passíveis de serem aplicados de forma eficaz) [...]”. Cf. VELLOSO, Andrei Pitten. **O princípio...**, *op. cit.*, p. 264;

h) FILLIPO: “Dentre as inúmeras maneiras por meio das quais se pode melhorar o funcionamento da atividade da Administração Fiscal, destacam-se duas principais: a aplicação do dever de simplificação das regras ou princípio da praticidade [...]”. Cf. FILLIPO, Luciano Gomes. **A Performance...**, *op. cit.*, p. 209;

i) NABAIS: “Pois bem, a ideia de praticabilidade exige do legislador a elaboração de leis cuja aplicação e execução seja eficaz e econômica ou eficiente, ou seja, leis que conduzam a resultados consonantes com os objectivos pretendidos e a custos que evitem o desperdício”. Cf. NABAIS, José Casalta. **O dever...**, *op. cit.*, p. 621;

j) TIPKE e LANG: “Tais normas devem possibilitar ou suavizar a ‘operação de massa’ da imposição; elas devem impedir hipercomplicação e intramitabilidade das leis ou despesas administrativas desproporcionadas (‘princípio da praticabilidade’).” Cf. TIPKE, Klaus; LANG, Joachim. **Direito...**, *op. cit.*, p. 232;

k) TORRES: “A praticabilidade envolve simultaneamente os princípios da transparência, simplificação e eficiência”. Cf. TORRES, Ricardo Lobo. **Princípio da Eficiência...**, *op. cit.*, p. 73;

m) OLIVEIRA e ALMEIDA: “A praticabilidade consagra a busca do legislador para evitar arbitrariedades na aplicação do Direito, preservando justiça e igualdade”. Cf. ALMEIDA, Carlos Otávio Ferreira de; OLIVEIRA, Amanda Salles. A coexistência da praticabilidade e do direito fundamental à igualdade no controle de preços de transferência sobre juros. Pensar. **Revista de Ciências Jurídicas**, Fortaleza, v. 20, n. 3, set./dez. 2015, p. 702;

mas sempre sob a ideia de simplificação da aplicação normativa, ora como um predicado de toda norma jurídica, como que parte da ontologia mesma do Direito, ora como norma jurídica a exigir a redução da complexidade.⁸²⁶ Nisso parece haver um certo consenso dos que sobre ela se debruçaram.

É perceptível, contudo, que as maiores preocupações dos estudiosos não foram por defini-la ou conceituá-la juridicamente, de modo profundo. Salvo nas poucas monografias específicas sobre o tema, é recorrente que os autores tratem da praticabilidade em poucas linhas ou páginas, normalmente dando-a por existente e como algo evidente, passando com pressa a dizer os meios pelos quais ela se manifesta e, principalmente, indicando os seus limites, normalmente com um certo ar de preocupação com a sua possível má utilização pelo Estado.

Trataremos, sim, das formas de manifestação e dos limites da praticabilidade, nos capítulos seguintes.⁸²⁷ Contudo, inicialmente nos interessa aprofundar cientificamente sobre sua natureza jurídica, suas características que pouco têm de óbvias, as perplexidades que ela causa. Faremos tal caminho, no entanto, dentro do paradigma metodológico elegido desde o início: uma análise positivista, com o instrumental da semiótica, observando-a nos aspectos sintático, semântico e pragmático-discursivo.

l) ROCHA: “No contexto da administração da complexidade da tributação ganham espaço os princípios da praticidade [...]”. Cf. ROCHA, Sergio André. A tributação na sociedade de risco. **Revista Fórum de Direito Tributário – RFDT**, Belo Horizonte: Fórum, ano 4, n. 23, set./out. 2006, p. 9;

m) GIOTTI: “[...] pode-se conceituar a praticabilidade como a prescrição jurídica implícita no ordenamento jurídico brasileiro, de natureza principiológica, indicativa da busca de um estado de redução de complexidade do sistema tributário, especialmente induzindo e facilitando o cumprimento das normas relativas ao fenômeno tributário por parte dos contribuintes, bem como contribuindo para uma atuação mais eficiente e equitativa da Administração Tributária”. Cf. PAULA, Daniel Giotti de. **A Praticabilidade no Direito Tributário: controle...**, *op. cit.*, p. 343;

n) BUSTAMANTE: “A praticidade, em suma, é o princípio que informa o modo de construção do fato gerador tributário, que contribui para a produção de normas gerais, de modo a atender às suas finalidades pragmáticas”. Cf. BUSTAMANTE, Thomas da Rosa de. Súmulas, praticidade e justiça: um olhar crítico sobre o direito sumular e a individualização do direito à luz do pensamento de Misabel de Abreu Machado Derzi. In: COELHO, Sacha Calmon Navarro (coord.). **Segurança Jurídica: Irretroatividade das decisões judiciais prejudiciais ao contribuinte**. Rio de Janeiro: Forense, 2013, p. 70;

o) NEUMARK: “*Entiendo bajo el principio de factibilidad de las medidas fiscales el postulado de que se configure la Política Fiscal, en sus principios generales y en sus particularidades, de manera que sus medidas y los objetivos que con ellas se persiguen satisfagan la comprensión intelectual y las tendencias políticas del sujeto pasivo medio (típico), por una parte, y las atribuciones institucionales y materiales de los órganos de exacción, recaudación y control, por otra, resultando así eficazmente aplicables y practicables*”. Cf. NEUMARK, Fritz. **Principios de la Imposición**. 2. ed. Trad. Luis Gutiérrez Andrés. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, 1994, p. 380.

⁸²⁶ “Na doutrina, a praticabilidade tem sido tratada como ideia geral, categoria lógico-jurídica, por alguns; e como princípio ou norma implícita, por outros. Há quem a considere técnica ou instituição instrumental para racionalizar o sistema tributário. Todos, em algum grau, trabalham-na como decorrência da complexidade; e todos parecem concordar que a complexidade só aumenta”. Cf. PAULA, Daniel Giotti de. **A Praticabilidade no Direito Tributário: controle...**, *op. cit.*, p. 34.

⁸²⁷ Vide os capítulos 4 (sobre as formas de manifestação), 5 e 6 (sobre os limites).

Há uma noção lapidar quando refletimos sobre o tema: a aplicação da capacidade contributiva por leis “altamente diferenciadas” acabaria por levar à falta de aplicabilidade isonômica “pelas autoridades fazendárias com emprego razoável de pessoal e tempo, uma vez que tais autoridades têm milhões de contribuintes para fiscalizar”, como afirmam TIPKE e YAMASHITA, pensando de forma semelhante CÉSAR NOVOA e FERREIRO LAPATZA.⁸²⁸ Para SALDANHA SANCHES, a excessiva personalização da tributação na busca pela justiça é causa, paradoxalmente, de injustiça.⁸²⁹ Nesse sentido, a praticabilidade seria essa alguma coisa a exigir “que o legislador não vá tão longe na determinação das soluções legais quanto seria de exigir”, a evitar a exigência de “um legislador onipotente, capaz de levar a disciplina dos elementos essenciais dos impostos até aos mais ínfimos pormenores” que poderia ser expressa pelo popular brocardo “o ótimo é inimigo do bom”, como se vê das reflexões de NABAIS.⁸³⁰

Aí está uma boa ideia para iniciarmos a reflexão sobre a praticabilidade: “o ótimo é inimigo do bom”. Voltaremos a isso.

3.1.3 E A DOGMÁTICA DISSE: “FAÇA-SE A PRATICABILIDADE! E VIU QUE ERA BOA (OU NEM TANTO)”.

“ISTO SERÁ CHAMADO DE...”

Não restam dúvidas: há um fenômeno “estranho” no Direito Tributário. E consequência típica da função performativa da linguagem que nos ensinou AUSTIN, a dogmática o disse, o “criou”.⁸³¹ Ainda que tal fenômeno não existisse no direito positivo, a partir de então haveria, ao menos no auditório da dogmática que com o típico dialogismo da linguagem jurídica, influencia o próprio direito positivo.

Como veremos, essa “criação” doutrinária já nasceu sob olhares desconfiados, extremamente preocupados com seus limites. É que “[a]spirar à simplificação, à racionalidade, à eficiência econômica, à eficiência administrativa [...]” é um lugar-comum muitas vezes utilizado retoricamente para modificações do sistema tributário nacional, que, se aplicado

⁸²⁸ TIPKE, Klaus; YAMASHITA, Douglas. **Justiça...**, *op. cit.*, p. 38; TIPKE, Klaus. A necessidade de igualdade na execução das leis tributárias. In: SCHOUERI, Luís Eduardo (coord.). **Direito Tributário: Homenagem a Alcides Jorge Costa**. São Paulo: Quartier Latin, 2003. v. I, p. 361-373; GARCIA NOVOA, César. **El reto...**, *op. cit.*, p. 320-321; FERREIRO LAPATZA, Jose Juan. **La Justicia...**, *op. cit.*, p. 68-69 e p. 101.

⁸²⁹ SANCHES, Saldanha. **Justiça...**, *op. cit.*, p. 52.

⁸³⁰ NABAIS, José Casalta. **O dever...**, *op. cit.*, p. 373-375 e p. 620. Veja-se também: NABAIS, José Casalta. **Direito...**, *op. cit.*, p. 165.

⁸³¹ A frase de UMBERTO ECO sobre os aspectos semióticos do encontro dos astecas com os cavalos trazidos pelos conquistadores espanhóis parece adequada ao que aqui refletimos: “[a] nomeação é o primeiro ato social que os convence de que todos juntos reconhecem diversos indivíduos, em diferentes momentos, como ocorrências do mesmo tipo”. Cf. ECO, Umberto. **Kant e o Ornitorrinco**. Trad. Ana Thereza B, Vieira. Rio de Janeiro: Record, 1998, p. 116. Veja-se a subseção 1.3.1, *supra*, sobre a função performativa da linguagem.

imprudentemente, “pode deixar marcas indesejadas”, afirma PAULO DE BARROS CARVALHO.⁸³² Era uma descoberta interessantíssima sobre o funcionamento do sistema tributário, mas algo que parecia bastante perigoso, uma “tentação dos Fiscos, escudados nos ‘grandes números’ e em nome da ‘racionalização’ [...] para simplificar a tributação” e que pode chegar a “desvarios fiscalistas”, nas palavras de SACHA CALMON e cujas técnicas seriam geradoras de maior conflito entre a Administração Tributária e o contribuinte, segundo FERREIRO LAPATZA.⁸³³ Sintomáticas são as advertências de FERNANDO ZILVETI: “[n]em sempre o tributo simples é prático nem tampouco justo”, e, num país com as características brasileiras, a “praticabilidade não vem em boa hora”.⁸³⁴

Como visto, esse fenômeno é chamado de várias formas pela dogmática. São termos que guardam entre si relações semânticas, remetendo a uma noção de simplificar, tornas as coisas mais práticas. Não vemos nisso um problema de grande importância, mas ganha relevo fixar um pacto semântico, nomear nosso objeto de estudo, ainda que de forma claramente estipulativa.

As denominações mais difundidas no Brasil são, de modo muito claro, “praticabilidade” e “praticidade”. São vocábulos fraternos, muito próximos.⁸³⁵ Possuem muitas vantagens em relação às demais opções, que acabam por denotar, apenas, aspectos parciais do fenômeno, com maior pobreza semântica.

“Economicidade” dá relevo à questão pecuniária, como já vimos ao tratar da Eficiência, o que pode ser uma consequência do fenômeno sob estudo, mas não é sua nota diferenciadora; “factibilidade”, por sua vez, não se encontra no léxico oficial, e o termo próximo que se encontra seria “facticidade”, com campo semântico ligado ao que se relaciona a fatos,

⁸³² CARVALHO, Paulo de Barros. Reforma Tributária e o Sistema Constitucional Brasileiro. In: RIBEIRO, Lauro Luiz Gomes; BERARDI, Luciana Andrea Accorsi (org.). **Estudos de Direito Constitucional**: em homenagem à Profª Maria Garcia. 2. ed. rev. ampl. São Paulo: IOB, 2008, p. 430.

⁸³³ COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso...**, op. cit., p. 240. “Y resulta igualmente claro, de outro lado, que la utilización exagerada de términos ambiguos e imprecisos y de conceptos indeterminados en nuestras normas tributarias, la utilización exagerada de presunciones y ficciones que cambian la realidad, y la oferta de medios de prueba – por ejemplo, en la estimación indirecta – que exceden a los normalmente admitidos en nuestro sistema jurídico, brindan a la Administración unas posibilidades de interpretación y calificación que, unidas a unas actuaciones en las que no se incentiva suficientemente la investigación frente la comprobación, conducirán con frecuencia a la Administración – en la defensa de su legítimo interés en la recaudación – a asumir posiciones de conflicto com los contribuyentes [...]”. Cf. FERREIRO LAPATZA, Jose Juan. **La Justicia...**, op. cit., p. 34-35.

⁸³⁴ ZILVETI, Fernando Aurélio. **Simplicius...**, op. cit., p. 182.

⁸³⁵ “Praticabilidade”, vocábulo encontrável já em 1858 na língua portuguesa, é “qualidade ou característica do que é praticável”; “praticidade” é “característica do que é prático”. “Praticável”, que data de antes de 1697, é, por sua vez, o “que pode ser praticado, factível, exequível, realizável”, enquanto que “prático”, cujo uso data do século XV, é “de aplicação ou de uso cômodo e fácil; funcional”. Cf. HOUAISS, Antônio; VILLAR, Mauro de Salles; FRANCO, Francisco Manoel de Mello. **Dicionário Houaiss da língua portuguesa**. Rio de Janeiro: Objetiva, 2009, p. 1536.

ainda que “factível” seja um sinônimo quase perfeito de “praticável”⁸³⁶; “tipicização” também não se encontra no vernáculo;⁸³⁷ “tipificação”, a que se encontra, tem a mesma sorte da “standardização” e de “padronização”, ao referir-se a aspectos parciais do fenômeno, não abrangendo toda a riqueza semântica necessária para exprimi-lo, situação que se aplica a “forfetização” e congêneres, com o adicional de estes últimos serem galicismos que não se encontram no vernáculo⁸³⁸; “simplificação” remete a uma das perspectivas de nosso objeto de estudo, mas nos parece uma de suas facetas, não correspondendo ao todo; “utilidade” e “pragmatismo”, remetem, respectivamente, ao critério e ao uso vulgar do nome de uma linha de pensamento filosófico muito mais ampla e complexa, levando a maiores ambiguidades⁸³⁹; “modernização” não reflete a realidade de diversas práticas enquadradas no objeto de estudo, que são bem antigas, além de ter um viés valorativo que em nada auxilia e nada esclarece.

A qualidade de ser prático (praticidade) ou praticável (praticabilidade) são noções assemelhadas. Ambas denotam as características básicas do fenômeno que estamos a analisar. Podem, nesse sentido, ser usadas de forma intercambiável, sem prejuízos à compreensão, pois guardam relação de sinonímia relativa. É que, apesar de próximos, há distinções sutis em seus campos semânticos: praticável se aproxima mais do que é possível em fatos, incluindo o que é prático; este último denota o que é mais fácil, dentre tudo o que é possível. Numa comparação, o “praticável” se aproxima mais do sentido de eficiência-eficácia; o “prático”, do de “eficiência em sentido estrito” – e aqui remetemos o leitor ao ponto em que tratamos da Eficiência, uma vez mais.⁸⁴⁰ De qualquer forma, há coisas praticáveis que podem ser mais ou menos práticas, portanto.

Dentre ambas, preferiremos “praticabilidade”, por três razões, que podemos chamar de arbitrárias: a) há alguns casos de uso da “praticabilidade” que são praticáveis, mas não práticas – ao menos a depender da óptica do agente, como veremos; b) as obras pioneiras sobre o tema preferiram o mencionado termo⁸⁴¹; e c) o uso consagrado na doutrina estrangeira

⁸³⁶ ACADEMIA BRASILEIRA DE LETRAS. **Vocabulário Ortográfico da Língua Portuguesa**. Busca no Dicionário, [online]; HOUAISS, Antônio; VILLAR, Mauro de Salles; FRANCO, Francisco Manoel de Mello. **Dicionário...**, *op. cit.*, p. 867; VIEIRA, José Roberto. **O IRPF...**, *op. cit.*, p. 185.

⁸³⁷ VIEIRA, José Roberto. **O IRPF...**, *op. cit.*, p. 185; ACADEMIA BRASILEIRA DE LETRAS. **Vocabulário...**, *op. cit.*, [online].

⁸³⁸ ACADEMIA BRASILEIRA DE LETRAS. **Vocabulário...**, *op. cit.*, [online].

⁸³⁹ Veja-se, nesse sentido, a amplíssima discussão sobre o termo no âmbito filosófico. Cf. ABBAGNANO, Nicola. **Dicionário de Filosofia**. Trad. Alfredo Bosi. São Paulo: Martins Fontes, 2007, p. 784; EDUARDO ROCHA também critica o termo “pragmatismo” por se referir a um movimento com diversas escolas filosóficas. Cf. ROCHA, Eduardo Moraes da. **Teoria...**, *op. cit.*, p. 14. Sobre o tema, veja-se a subseção 1.3.1, *supra*.

⁸⁴⁰ Veja-se a subseção 2.5, *supra*.

⁸⁴¹ Anotamos, contudo, que a pioneira MISABEL DERZI utilizou o termo “praticabilidade” em sua obra seminal, e utilizou posteriormente “praticidade”. Cf. DERZI, Misabel de Abreu Machado. **Direito Tributário...**, *op. cit.*, p. 139, como exemplo; DERZI, Misabel de Abreu Machado. **Praticidade. ICMS...**, *op. cit.*, p. 177 *et seq.*

que serviu de base inicial para os estudos nacionais.⁸⁴²

Identificado e devidamente batizado nosso tema, tentemos compreendê-lo.

3.2 PARA UM CONCEITO DE PRATICABILIDADE TRIBUTÁRIA

3.2.1 PRIMEIRA APROXIMAÇÃO: REVISITANDO O AUDITÓRIO DOUTRINÁRIO E AS PRIMEIRAS DESAMBIGUAÇÕES DOS VÁRIOS USOS DO NOME “PRATICABILIDADE”

3.2.1.1 As propostas existentes sobre sua natureza jurídica

O termo “praticabilidade” e seus congêneres, como já o dissemos em relação à linguagem em geral, carrega uma grande dose de vaguidade e ambiguidade. Isso é perceptível na dogmática que se debruçou sobre o tema, pois, nas palavras de ZILVETI, a “praticabilidade é um conceito naturalmente indeterminado”.⁸⁴³ Como aponta PAULO ROCHA, com o que parece concordar RICARDO CARVALHO, há uma grande dificuldade em se precisar a natureza da praticabilidade tributária.⁸⁴⁴

Como passaremos a demonstrar, há quem o veja fora do Direito; há quem o veja dentro do Direito; há quem o veja fora e dentro; há quem o veja como consequência do Direito fora do Direito; há quem o veja em tudo isso ou em parte disso em conjunto e há quem não o veja em lugar nenhum.

A praticabilidade é vista quase de forma etérea pela doutrina, como aponta PEDRO ASSEIS.⁸⁴⁵ É verdade! Tratar desse tema sem realizar uma definição estipulativa que, analiticamente, separe-o de objetos próximos e que muitas vezes são tratados de forma enevoada pela dogmática impede, a nosso ver, uma análise científica frutífera.

Vejamos de forma crítica os enquadramentos sobre a natureza jurídica da praticabilidade realizados pela dogmática, de forma explícita ou implícita. Podemos resumir-los nos seguintes: a) como noção pré-jurídica de comodidade; b) como categoria lógico jurídica; c) como princípio; d) como técnica; e) como forma de organização da Administração Tributária; f) como classificação doutrinária das normas de competência tributária; g) como substituição-coisa; h) como bem coletivo; i) como um *topoi*; e j) como regra hermenêutica.⁸⁴⁶

⁸⁴² Nesse sentido, DANIEL GIOTTI DE PAULA também preferiu o vocábulo “praticabilidade”, sendo uma das razões o “seu uso mais disseminado entre os autores da língua portuguesa e neolatinas em geral”. Cf. PAULA, Daniel Giotti de. **A Praticabilidade no Direito Tributário: controle...**, *op. cit.*, p. 33.

⁸⁴³ ZILVETI, Fernando Aurélio. **Simplicius...**, *op. cit.*, p. 180.

⁸⁴⁴ ROCHA, Paulo Victor Vieira da. **Substituição...**, *op. cit.*, p. 103-105; CARVALHO, Ricardo Siqueira de. **Substituição...**, *op. cit.*, p. 241.

⁸⁴⁵ ASSEIS, Pedro Augusto do Amaral Abujamra. **Os métodos...**, *op. cit.*, p. 138.

⁸⁴⁶ Esclarecemos desde logo que:

3.2.1.1.1 A Praticabilidade como noção pré-jurídica de comodidade

O termo “praticabilidade” é utilizado por alguns autores no sentido de uma noção pré-jurídica de comodidade estatal na aplicação das normas tributárias ou para fins arrecadatórios. Nesse sentido, a comodidade poderia ser: (i) uma meta para uma boa tributação em favor do Estado, do contribuinte ou de ambos; (ii) uma razão ou causa para a existência de normas ou técnicas de simplificação; ou (iii) um atributo das normas simplificadoras.

A **comodidade estatal** como uma **meta pré-jurídica para uma boa tributação**, um norte para a política tributária, parece ser o sentido que se vê desde ADAM SMITH e que foi trabalhada também por FRITZ NEUMARK.⁸⁴⁷ Como afirma DANIEL GIOTTI DE PAULA, pode-se apontar como sendo essa a origem das ideias que são muitas vezes trabalhadas como “praticabilidade”, calcada na noção de eficiência tributária global, “nas dobras entre o Direito e a Economia”.⁸⁴⁸ É em tal sentido que CARLOS MUZZI, com base na teoria de sistemas de LUHMANN, fala da praticabilidade como um tipo de acoplamento estrutural entre o jurídico e o econômico.⁸⁴⁹

Trata-se de distinção feita também por AVI-YONAH e por CASALTA NABAIS, este último entre “praticabilidade de medidas fiscais” e “praticabilidade na execução das leis fiscais”, referente às questões organizacionais e procedimentais da Administração.⁸⁵⁰ Sob este viés, pode-se considerar a “praticabilidade” como um fim extrafiscal das normas tributárias, como

a) todos os enquadramentos podem ser utilizados, pois se está a discutir questões terminológicas carregadas de ambiguidades, muitas vezes decorrentes de diferentes pressupostos jusfilosóficos. Uma desambiguação pode auxiliar na demonstração de que todos dizem o mesmo, usando denominações diferentes, ou que incluem em conceitos um sentido amplíssimo, que preferiremos restringir por questões analíticas. Aliás, muitas vezes as classificações se interpenetram, podendo haver o enquadramento simultâneo em mais de um sentido;

b) as distinções que passamos a fazer nem sempre são claras nos autores pesquisados, que em vários casos, utilizam a expressão “praticabilidade tributária” em mais de um sentido, inclusive no mesmo texto – o que se indicará pela repetição dos nomes em mais de um enquadramento. Ademais, em vários casos, trata-se de nossa interpretação sobre a citação que pode não coincidir com o que o autor intencionava expressar.

⁸⁴⁷ Note-se que o termo é utilizado por FRITZ NEUMARK para aludir à cobrança mais cômoda sob a perspectiva do contribuinte, aludindo à quarta máxima de ADAM SMITH de que trataremos na subseção 5.1, *infra*. Cf. NEUMARK, Fritz. **Princípios...**, *op. cit.*, p. 402; SMITH, Adam. **A Riqueza das Nações**: Investigação sobre sua natureza e suas causas. Trad. Luiz Souza Baraúna. São Paulo: Nova Cultura, 1996. v. II., p. 282-283.

⁸⁴⁸ PAULA, Daniel Giotti de. **A Praticabilidade no Direito Tributário**: controle..., *op. cit.*, p. 132. Referido autor analisa detalhadamente as ideias de ADAM SMITH e de FRITZ NEUMARK, ficando sugerida a leitura de sua obra para o aprofundamento acerca de tais aspectos (p. 132-144).

⁸⁴⁹ MUZZI FILHO, Carlos Victor. **O consentimento...**, *op. cit.*, p. 50. Veja-se também: PAULA, Daniel Giotti de. **A Praticabilidade no Direito Tributário**: controle..., *op. cit.*, p. 143-144.

⁸⁵⁰ SMITH, Adam. **A Riqueza...** *op. cit.*, p. 282-283; NEUMARK, Fritz. **Princípios...**, *op. cit.*, p. 380; AVI-YONAH, Reuven S. **Os três...**, *op. cit.*, p. 8; NABAIS, José Casalta. **O dever...**, *op. cit.*, p. 374, nota 557.

já o fizeram HUMBERTO ÁVILA, FLORENCE HARET e SÉRGIO SAAD.⁸⁵¹ É a “exortação à simplificação tributária” a que alude ANDREI VELLOSO, um “postulado financeiro e econômico”.⁸⁵²

Parecem utilizar o termo no sentido de **comodidade estatal** como **razão para a aplicação de determinadas técnicas simplificadoras**, CASALTA NABAIS, CÉSAR GARCÍA NOVOA, SACHA CALMON, EDUARDO MANEIRA e FERNANDO ZILVETI – o último em um dos sentidos em que utiliza o termo.⁸⁵³ Já como um **atributo das normas simplificadoras**, utilizou-se do termo HUMBERTO ÁVILA.⁸⁵⁴ Como uma máxima econômica a ser perseguida para um bom sistema tributário, também a consideram TIPKE e LANG, ao aludir à inclusão, na “máxima da praticabilidade (*‘Praktibilität’*)”, da “determinação (*‘Bestimmtheit’*)”, da “transparência (*‘Transparenz’*)”, da “simplicidade (*‘Einfachheit’*)” e da “minimização dos custos (*‘Wohlfahrt’*)”, como afirma RICARDO LOBO TORRES.⁸⁵⁵

Obviamente, pode-se utilizar o termo em sentido pejorativo, como o faz EURICO DE SANTI ao tratar do “extrativismo fiscal” e aludir ao “princípio da comodidade fiscal como forma de justificar a facilidade de arrecadar diante do problema da burocracia”.⁸⁵⁶ Em tal caso, o termo assemelha-se a um *topói* argumentativo que poderia ser igualado ao conceito de que trataremos depois.⁸⁵⁷

A busca da eficiência do sistema tributário como um todo é um anseio legítimo.

⁸⁵¹ ÁVILA, Humberto. **Teoria dos Princípios**: da definição à aplicação dos princípios jurídicos. 4. ed. São Paulo: Malheiros, 2005, p. 212; ÁVILA, Humberto. Proporcionalidade e Direito Tributário. In: SCHOUERI, Luís Eduardo (coord.). **Direito...**, *op. cit.*, p. 333-334; ÁVILA, Humberto. **Sistema Constitucional Tributário**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2006, p. 368; HARET, Florence. **Teoria e Prática das Presunções no Direito Tributário**. São Paulo: Noeses, 2010, p. 92. “[...] as normas simplificadoras [...] buscam precipuamente facilitar a arrecadação e fiscalização da administração tributária, ou seja, como finalidade extrafiscal buscam a simplificação da gestão tributária como um todo”. Cf. SAAD, Sergio Sydionir. **Simplificação...**, *op. cit.*, p. 125. Veja-se também: ROCHA, Paulo Victor Vieira da. **Substituição...**, *op. cit.*, p. 103-105; CARVALHO, Ricardo Siqueira de. **Substituição...**, *op. cit.*, p. 241.

⁸⁵² VELLOSO, Andrei Pitten. **O princípio...**, *op. cit.*, p. 264.

⁸⁵³ NABAIS, José Casalta. **O dever...**, *op. cit.*, p. 624; NABAIS, José Casalta. **Direito...**, *op. cit.*, p. 143; GARCIA NOVOA, César. **Los métodos...**, *op. cit.*, p. 19-20; COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso...**, *op. cit.*, p. 240; MANEIRA, Eduardo. Sistema Tributário Nacional e princípio da legalidade. In: COELHO, Sacha Calmon Navarro (coord.). **Segurança Jurídica...**, *op. cit.*, p. 402; MANEIRA, Eduardo. **Base de Cálculo Presumida**. 2002. Tese (Doutorado em Direito Tributário) – Universidade Federal de Minas Gerais, Belo Horizonte, UFMG, 2002, p. 60; ZILVETI, Fernando Aurélio. **Simplicius...**, *op. cit.*, p. 185.

⁸⁵⁴ ÁVILA, Humberto. Imposto sobre a Circulação de Mercadorias – ICMS. Substituição tributária. Base de cálculo. Pauta fiscal. Preço máximo ao consumidor. Diferença constante entre o preço usualmente praticado e o preço constante da pauta ou o preço ao consumidor sugerido pelo fabricante. Exame de constitucionalidade. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 123, dez. 2005, p. 124; ÁVILA, Humberto. **Proporcionalidade...**, *op. cit.*, p. 333-334.

⁸⁵⁵ TIPKE, Klaus; LANG, Joachim. Steuerrecht. Köln: Otto Schmidt, 2002, p. 17 *apud* TORRES, Ricardo Lobo. **Princípio da Eficiência...**, *op. cit.*, p. 73 (nota 15). Anotamos que o referido trecho citado por TORRES não foi encontrado por nós na versão brasileira do livro a que tivemos acesso.

⁸⁵⁶ SANTI, Eurico Marcos Diniz de. **Kafka, Alienação e Deformidade da Legalidade**: exercício do controle social rumo à cidadania fiscal. São Paulo: RT; Fiscosoft, 2014, p. 354-399.

⁸⁵⁷ Veja-se a subseção 3.2.1.1.9 *infra*.

DANIEL GIOTTI aponta de forma assertiva a existência de uma “permanente tensão” entre a tributação real e uma tributação ideal, contrafaticamente idealizada pela dogmática tributária ou por estudiosos da economia.⁸⁵⁸ Esse, contudo, não é o recorte com o que pretendemos flagrar nosso objeto de estudo. Convém, de qualquer modo, consignar que o termo “praticabilidade” é usado em tais acepções.

Aprofundaremos a análise e promoveremos a devida desambiguação entre os conceitos de “comodidade” e de “praticabilidade” em separado.⁸⁵⁹

3.2.1.1.2 A Praticabilidade como categoria lógico-jurídica

Pode-se, também, falar de “praticabilidade” como uma **categoria lógico-jurídica**, que permeia todo o Direito, “pois este só atua no campo da possibilidade – vale dizer, somente pode operar efeitos num contexto de realidade”, como o faz REGINA HELENA COSTA, que lhe nega o caráter jurídico-positivo, opinião com a qual assentem BRANDÃO MACHADO, EDUARDO CASTRO e HELENÍLSON PONTES e com a qual parece concordar FÁBIO MELO, ao se referir a ela como decorrente “da própria operacionalidade e aplicação das normas jurídicas”, e não como um princípio jurídico.⁸⁶⁰ DANIEL TEIXEIRA também entende se tratar da natureza lógico-jurídica, mas afirma, ao revés, que ela “também pode assumir contornos jurídico-positivos”.⁸⁶¹ É o sentido com que, indubitavelmente, BECKER usou o termo na década de 60.⁸⁶² É o que também parece entender, por vezes, MISABEL DERZI, quando afirma que a praticabilidade está na Constituição, implícita em todas as normas, tendo relação com “a efetividade das normas constitucionais”.⁸⁶³

Nessa acepção, estaria ela presente em toda a atuação estatal, tornando a lei, os atos administrativos e os jurisdicionais exequíveis, como afirma COSTA, sendo, para ROCHA,

⁸⁵⁸ PAULA, Daniel Giotti de. **A Praticabilidade no Direito Tributário: controle...**, *op. cit.*, p. 42.

⁸⁵⁹ Veja-se a subseção 3.2.1.2 *infra*.

⁸⁶⁰ COSTA, Regina Helena. **Praticabilidade...**, *op. cit.*, p. 52-53; COSTA, Regina Helena. **Curso...**, *op. cit.*, p. 88; MACHADO, Brandão. Prefácio. In: FERNANDES, Luis Dias. **Repetição do Indébito Tributário o inconstitucional Artigo 166 do CTN**. Rio de Janeiro Renovar, 2002, p. XI-XII; CASTRO, Eduardo Moreira Lima Rodrigues de. **Meios alternativos de cobrança de tributos como instrumentos de Justiça Fiscal**. 2015. Dissertação (Mestrado em Direito do Estado) – Universidade Federal do Paraná, Curitiba: UFPR, 2015, p. 122; PONTES, Helenilson Cunha. O princípio da praticidade no Direito Tributário (substituição tributária, plantas de valores, retenções de fonte, presunções e ficções, etc.): sua necessidade e seus limites. **Revista Internacional de Direito Tributário, Belo Horizonte**, v. 1, n. 2, jul./dez. 2004, p. 56; MELO, Fábio Soares de. **Processo Administrativo Tributário: princípios, vícios e efeitos jurídicos**. 2. ed. rev. atual. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2018, p. 53.

⁸⁶¹ TEIXEIRA, Daniel Alves. **Praticidade...**, *op. cit.*, p. 36-37.

⁸⁶² “[...] a regra jurídica somente existe (com natureza jurídica) na medida de sua praticabilidade [...]”. Cf. BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria Geral do Direito Tributário**. 4. ed. São Paulo: Noeses, 2007, p. 73-74. Veja-se também p. 534-535.

⁸⁶³ DERZI, Misabel de Abreu Machado. **Princípio...**, *op. cit.*, p. 175.

a justificativa maior da praticidade.⁸⁶⁴ No mesmo sentido, ROBERTO WAGNER LIMA NOGUEIRA aduz que a praticabilidade parece decorrer do fato de que “[...] o direito não pode ignorar a realidade sobre a qual se aplica” e LEONARDO DE PAOLA afirma tratar-se de “uma idéia antiga: de que as leis devem ser elaboradas e aplicadas da forma que garanta a sua maior efetividade”, noções próximas da defendida por FELIPE GRANDO e por BRANDÃO MACHADO.⁸⁶⁵ DANIEL TEIXEIRA diferencia esse sentido amplíssimo de praticabilidade, atinente à possibilidade de aplicação das normas – a praticidade –, de uma outra vertente, que denomina de “simplificação”, associada ao reducionismo, à “simplificação do complexo”.⁸⁶⁶

Aqui se verifica uma ambiguidade em relação aos conceitos de “mínimo de eficácia das normas jurídicas” e a simplificação de aplicação/criação de normas. Ainda que a equivalência terminológica não seja linguisticamente equivocada, acaba por gerar desnecessária confusão. Uma coisa é o limite semântico-pragmático do próprio Direito; outra, uma atuação bem específica no campo tributário que, após a observância de tal limite, ainda lhe dá caráter mais eficiente, num segundo nível. Aprofundaremos a distinção oportunamente, esclarecendo os conceitos de “aplicabilidade” e de “praticabilidade”.⁸⁶⁷

3.2.1.1.3 A Praticabilidade como um princípio jurídico

A praticabilidade aparece, também, para grande parcela da doutrina, como um princípio difuso e implícito do ordenamento jurídico, com o fim de “tornar a norma exeqüível, cômoda e viável”, como o fazem MISABEL DERZI e, novamente, REGINA HELENA COSTA.⁸⁶⁸ Aqui, seria ele o corolário da Legalidade, constante das próprias noções de generalidade e

⁸⁶⁴ COSTA, Regina Helena. **Praticabilidade...**, *op. cit.*, p. 54-76; ROCHA, Thiago Maia Nobre. **Praticidade...**, *op. cit.*, p. 62.

⁸⁶⁵ NOGUEIRA, Roberto Wagner Lima. Base de cálculo de taxa: mudança de paradigma. Doutrina de Sacha Calmon Navarro Coêlho e o STF. **Revista Tributária e de Finanças Públicas**, São Paulo: RT, n. 66, p. 7-9, jan./fev. 2006, p. 8-9; PAOLA, Leonardo Sperb de. **Presunções...**, *op. cit.*, p. 167; GRANDO, Felipe Esteves. **A Tipicidade em matéria tributária**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2013, p. 93; MACHADO, Brandão. **Prefácio...**, *op. cit.*, p. XI-XII.

⁸⁶⁶ “Temos, então, que todas as manifestações do Estado tendentes ao alcance de determinado fim, fundadas no referencial jurídico de atuação, constituem manifestação de praticidade. No que se refere ao Direito Tributário, o fim colimado é o cumprimento da obrigação de pagar tributo, observados os referenciais fundamentais. Sendo assim, a disciplina legislativa referente à disciplina da referida obrigação constitui manifestação de praticidade no Direito Tributário, assim como os atos do executivo e do judiciário”. Cf. TEIXEIRA, Daniel Alves. **Praticidade...**, *op. cit.*, p. 33. Veja-se: *Ibidem*, p. 33-36.

⁸⁶⁷ Veja-se a subseção 3.2.1.2.

⁸⁶⁸ DERZI, Misabel de Abreu Machado. **Direito Tributário...**, *op. cit.*, p. 138; DERZI, Misabel de Abreu Machado. **Praticidade. ICMS...**, *op. cit.*, p. 177; DERZI, Misabel de Abreu Machado. A Praticidade, a Substituição Tributária e o Direito Fundamental à Justiça Individual. In: FISCHER, Octavio Campos (coord.) **Tributos e Direitos Fundamentais**. São Paulo: Dialética, 2004, p. 264; DERZI, Misabel de Abreu Machado. **Princípio...**, *op. cit.*, p. 175; COSTA, Regina Helena. **Praticabilidade...**, *op. cit.*, p. 53-54.

abstração das leis, ou da igualdade generalista.⁸⁶⁹ Transpareceria, também, nos próprios atributos do ato administrativo, como a presunção de legalidade, imperatividade e autoexecutoriedade, assim como na própria existência da discricionariedade.⁸⁷⁰ Nos atos jurisdicionais, estaria presente na própria noção de instrumentalidade, na uniformização da jurisprudência, inclusive nas súmulas vinculantes, assim como no *non liquet* e na coisa julgada.⁸⁷¹

Como princípio tributário a concebem ou ao menos assim já a denominaram as já mencionadas MISABEL DERZI⁸⁷² e REGINA HELENA COSTA⁸⁷³, além de JOSEF ISENSEE⁸⁷⁴, KLAUS TIPKE com JOACHIM LANG e com DOUGLAS YAMASHITA⁸⁷⁵, CASALTA NABAIS⁸⁷⁶, ANA PAULA

⁸⁶⁹ DERZI, Misabel de Abreu Machado. **Praticidade. ICMS...**, *op. cit.*, p. 188; DERZI, Misabel de Abreu Machado. **A Praticidade...**, *op. cit.*, p. 276; DERZI, Misabel de Abreu Machado. **Princípio...**, *op. cit.*, p. 176; COSTA, Regina Helena. **Praticabilidade...**, *op. cit.*, p. 54-61; FROSI, Flávia Gehlen. **A aplicação...**, p. 40. Nesse sentido, faz-se esclarecedor o seguinte trecho: “[...] afigura-se-nos indiscutível ser a lei o instrumento de praticabilidade por excelência, com vista à viabilização do cumprimento da vontade estatal. E assim é porque dela depende a realização das diretrizes constitucionais, bem como a praticabilidade emanada dos atos decorrentes de sua aplicação aos casos concretos”. Cf. COSTA, Regina Helena. **Praticabilidade...**, *op. cit.*, p. 61.

⁸⁷⁰ COSTA, Regina Helena. **Praticabilidade...**, *op. cit.*, p. 61-66.

⁸⁷¹ *Ibidem*, p. 67-76. Concorde com tal visão: GREGORIO, Ricardo Marozzi. **Preços...**, *op. cit.*, p. 271. Sobre a praticidade da coisa julgada, fala DERZI: “O instituto da coisa julgada é necessária garantia de segurança e estabilidade das relações jurídicas como ainda de praticidade, pois tornar-se-ia inviável a aplicação do Direito se, a cada evolução e mutação jurisprudencial, devessem ser rescindidas as decisões anteriores [...]”. Cf. DERZI, Misabel de Abreu Machado. **Notas de Atualização. In: BALEEIRO, Aliomar. Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar.** 7. ed. atual. Rio de Janeiro: Forense, 2003, p. 205. Ainda: “A *res judicata* é razão de praticidade jurídica e de segurança [...]”. Cf. *Ibidem*, p. 223.

⁸⁷² “A praticidade é um princípio geral e difuso, que não encontra formulação escrita nem no ordenamento jurídico alemão, nem no nacional. Mas está implícito, sem dúvida, por detrás das normas constitucionais”. Cf. DERZI, Misabel de Abreu Machado. **Praticidade. ICMS...**, *op. cit.*, p. 177; “A praticabilidade é um princípio jurídico que não encontra formulação em norma escrita, mas se acha difuso no ordenamento”. Cf. DERZI, Misabel de Abreu Machado. **Direito Tributário...**, *op. cit.*, p. 138. Também: DERZI, Misabel de Abreu Machado. **Família e Tributação: a vedação constitucional de se utilizar tributo com efeito de confisco. Revista da Faculdade de Direito da UFMG**, Belo Horizonte, n. 32, p. 145-164, 1989, p. 159; DERZI, Misabel de Abreu Machado. **Notas...**, *op. cit.*, p. 580; DERZI, Misabel de Abreu Machado. **Tipo ou conceito no Direito Tributário? Revista da Faculdade de Direito UFMG**, Belo Horizonte, n. 30-31, p. 213-260, 1988, p. 251. Note-se que na interpretação de FERNANDO ZILVETI, a autora não vê a praticabilidade como princípio, mas como critério técnico. Cf. ZILVETI, Fernando Aurélio. **Princípios de Direito Tributário e a Capacidade Contributiva.** São Paulo: Quartier Latin, 2004 p. 315.

⁸⁷³ “A nosso ver, trata-se de autêntico princípio, e não simples regra-jurídica, porque apresenta traços característicos daquela espécie normativa: (i) contém elevado grau de generalidade e abstração, irradiando seus efeitos sobre múltiplas normas; e (ii) contempla valor considerado fundamental para a sociedade, qual seja, a viabilização da adequada execução do ordenamento jurídico, no campo tributário”. Cf. COSTA, Regina Helena. **Praticabilidade...**, *op. cit.*, p. 92-93. Veja-se também p. 77 e todo o trecho de p. 88-93.

⁸⁷⁴ A praticabilidade “não é regra jurídica completa (passível de subsunção), mas princípio jurídico; não ‘lex’, mas ‘ratio legis’”. Cf. ISENSEE, Josef. *Die Typisierende Verwaltung*, p. 164 *apud* FROSI, Flávia Gehlen. **A aplicação...**, p. 41.

⁸⁷⁵ “[...] o princípio da praticabilidade não tem – como princípio primário de oportunidade – a mesma validade dos princípios éticos”. Cf. TIPKE, Klaus; LANG, Joachim. **Direito...**, *op. cit.*, p. 233; “Com o princípio da praticabilidade [...]”. Cf. TIPKE, Klaus; YAMASHITA, Douglas. **Justiça...**, *op. cit.*, p. 24.

⁸⁷⁶ “Para nós, atento quanto vimos de dizer e, bem assim, o facto de considerarmos o princípio da

DOURADO⁸⁷⁷, SORAYA LOSADA⁸⁷⁸, ALBERTO GALVÁN⁸⁷⁹, PATRICIO MUÑOZ⁸⁸⁰, DANIEL GIOTTI DE PAULA⁸⁸¹, SÉRGIO SAAD⁸⁸², JOSÉ ROBERTO VIEIRA⁸⁸³, RICARDO LOBO TORRES⁸⁸⁴, IGOR SANTIAGO e VALTER LOBATO⁸⁸⁵, RICARDO GREGÓRIO⁸⁸⁶, THIAGO ROCHA⁸⁸⁷, BRANDÃO MACHADO⁸⁸⁸,

praticabilidade um princípio com relevo constitucional, traduzido em específicas expressões, tanto no concernente à organização ou estrutura como ao procedimento da administração constantes da nossa Constituição [...]”. Cf. NABAIS, José Casalta. **O dever...**, *op. cit.*, p. 377. Veja-se também: NABAIS, José Casalta. **Direito...**, *op. cit.*, p. 143.

⁸⁷⁷ “A praticabilidade na sua força máxima, como princípio constitucional que resolve a tensão entre justiça possível/execução atempada e justiça individualizada, promove a decisão de tipificação. [...]” Cf. DOURADO, Ana Paula. **O Princípio da Legalidade Fiscal**: Tipicidade, conceitos jurídicos indeterminados e margem de livre apreciação. Coimbra: Almedina, 2007, p. 686.

⁸⁷⁸ “*Además, estamos ante un verdadero principio, y no una simple regla jurídica*”. Cf. RODRIGUEZ LOSADA, Soraya. **El principio...**, *op. cit.*, p. 5.

⁸⁷⁹ “*Son muchas las circunstancias de las que dependerá el éxito de una reforma tributaria, pero como señaló Josiah Stamp, destaca el principio de practicabilidad, pues para la aplicabilidad de las medidas tributarias depende fundamentalmente de las facultades y atribuciones de la Administración*”. Cf. GALVÁN, Alberto Génova. **La Practicabilidad...**, *op. cit.*, p. 94.

⁸⁸⁰ “*La otra línea jurisprudencial considera la capacidad económica como la medida de la igualdad en materia tributaria, que puede modularse en atención a otros principios constitucionales (incluidas la practicabilidad y la lucha contra el fraude como exigencias implícitas en el deber de contribuir)* [...]”. Cf. MUÑOZ, Patricio Masbernát. **El Principio...**, *op. cit.*, p. 329.

⁸⁸¹ “[...] é mais interessante do ponto de vista operacional, manter sua [tratando da praticabilidade] classificação como princípio [...]”. Cf. PAULA, Daniel Giotti de. **A Praticabilidade no Direito Tributário**: controle..., *op. cit.*, p. 306. [Esclarecemos entre colchetes].

⁸⁸² “Devemos, desta forma, tentar reconhecer na praticabilidade um caráter principiológico que permita ponderá-la com os demais princípios na resolução de conflitos, sob pena de tornar inconstitucional qualquer tentativa de sua utilização”. Cf. SAAD, Sergio Sydionir. **Simplificação...**, *op. cit.*, p. 33.

⁸⁸³ “Em suma, se é possível diagnosticar a presença do Princípio da Praticabilidade em nosso ordenamento, é inevitável a sua convivência com o mandamento superior da Igualdade”. Cf. VIEIRA, José Roberto. **O IRPF...**, *op. cit.*, p. 188. Veja-se também: VIEIRA, José Roberto. IR Fonte sobre pagamentos sem causa e a beneficiários não identificados: a presunção de um Estado mosquito. In: SOUZA, Priscila (org.); CARVALHO, Paulo de Barros (coord.). **Racionalização do Sistema Tributário**. XIV Congresso Nacional de Estudos Tributários. São Paulo: Noeses, 2017, p. 653.

⁸⁸⁴ Torres: “Assim, os princípios da [...] praticabilidade [...]”. Cf. TORRES, Ricardo Lobo. **Princípio da Eficiência...**, *op. cit.*, p. 73.

⁸⁸⁵ “O princípio da praticabilidade impõe temperamentos ao fundamentalismo exegetico [...]”. Cf. SANTIAGO, Igor Mauler. **Praticabilidade...**, *op. cit.*, p. 289. “[...] inequívoca manifestação do princípio da praticabilidade tributária [...]”. Cf. SANTIAGO, Igor Mauler; LOBATO, Valter. Margens predeterminadas: um caso de confronto entre a praticabilidade e a capacidade contributiva? Exigências constitucionais para sua doação. In: SCHOUERI, Luiz Eduardo (org.). **Tributos e preços de transferência**. São Paulo: Dialética, 2009. v. 3, p. 109.

⁸⁸⁶ “Em suma, a praticabilidade é o dever/direito ‘*prima facie*’ de fomento à utilização de mecanismos que tornem mais simples e viável a execução das leis. O objetivo perseguido pelo princípio é a realização da igualdade geral entre os contribuintes”. Cf. GREGÓRIO, Ricardo Marozzi. **Preços...**, *op. cit.*, p. 287.

⁸⁸⁷ “De fato, a praticidade fiscal ostenta, verdadeiramente, natureza de princípio constitucional [...]”. Cf. ROCHA, Thiago Maia Nobre. **Praticidade...**, *op. cit.*, p. 91.

⁸⁸⁸ “O princípio da praticabilidade das leis (*‘Prakticabilitätsprinzip’*) não é apenas método de interpretação tendente a tornar aplicável a lei, mas é também exigência de norma legal exequível [...]”. Cf. MACHADO, Brandão. **Prefácio**, *op. cit.*, p. XI.

THOMAS BUSTAMANTE⁸⁸⁹, HELENO TORRES⁸⁹⁰, LEANDRO PAULSEN⁸⁹¹, ANDREI PITTEN VELLOSO⁸⁹², FLORENCE HARET⁸⁹³, LUANA NORONHA⁸⁹⁴, ÉLCIO FONSECA REIS⁸⁹⁵, FLÁVIO COUTO BERNARDES⁸⁹⁶, LUÍS EDUARDO SCHOUERI⁸⁹⁷, LEONARDO SPERB DE PAOLA⁸⁹⁸, EDUARDO MANEIRA⁸⁹⁹, ISO CHAITZ SCHERKERKEWITZ⁹⁰⁰, ROBERTO WAGNER LIMA NOGUEIRA⁹⁰¹, ALESSANDRO MENDES CARDOSO⁹⁰², OCTAVIO FISCHER⁹⁰³, FELIPE GRANDO⁹⁰⁴, FERNANDO

⁸⁸⁹ “O princípio da praticidade, contudo, não se confunde com o modo de pensar impropriamente denominado ‘tipificante’”. Cf. BUSTAMANTE, Thomas da Rosa de. **Súmulas...**, *op. cit.*, p. 69.

⁸⁹⁰ “O princípio jurídico e técnico da praticabilidade ou praticidade da tributação [...]”. Cf. TÔRRES, Heleno Taveira (coord.). Transação, arbitragem e conciliação judicial como medidas alternativas para resolução de conflitos entre administração e contribuintes: simplificação e eficiência administrativa. **Revista Fórum de Direito Tributário**, Belo Horizonte, v. 1, n. 2, mar./abr. 2003, p. 1.

⁸⁹¹ “Como princípio jurídico, a praticabilidade aparece implicitamente [...]”. Cf. PAULSEN, Leandro. **Curso de Direito Tributário Completo**. 4. ed. Rev. Atual. Ampl. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2012, p. 110.

⁸⁹² “[...] o denominado ‘princípio da praticabilidade’ (*‘Prakikabilitätsprinzip’*), que confere fundamento às normas de simplificação tributária”. Cf. VELLOSO, Andrei Pitten. **O princípio...**, *op. cit.*, p. 264. Veja-se também: VELLOSO, Andrei Pitten. **Fundamentos...**, *op. cit.*, p. 3.

⁸⁹³ “O princípio da praticabilidade arrecadatória não deve nunca sobrepor-se aos direitos fundamentais do contribuinte [...]”. Cf. HARET, Florence. **Teoria...**, *op. cit.*, p. 698. Veja-se também p. 91-92.

⁸⁹⁴ “O Princípio da Praticabilidade tributária como realização da Justiça Geral [...]”. Cf. NORONHA, Luana. Breves considerações sobre a relação entre a praticabilidade tributária e a capacidade contributiva. **Revista Tributária e de Finanças Públicas**, São Paulo: RT, ano 18, n. 91, mar./abr. 2010, p. 251.

⁸⁹⁵ “Ao lado da legalidade, entendida em sua reserva material, encontramos o princípio da praticabilidade [...]”. Cf. REIS, Élcio Fonseca. O Estado Democrático de Direito. Tipicidade tributária. Conceitos indeterminados e segurança jurídica. **Revista Tributária e de Finanças Públicas**, São Paulo: RT, ano 8, n. 34, set./out. 2000, p. 165.

⁸⁹⁶ BERNARDES, Flávio Couto. O aspecto espacial da norma tributária do imposto sobre serviços em face da Lei Complementar n. 116/03, p. 78 *apud* ROCHA, Eduardo Moraes. **Teoria Institucional da Praticabilidade Tributária**. São Paulo: Noeses, 2016, p. 36.

⁸⁹⁷ “Tal raciocínio exige que se reconheça, além da função arrecadadora e da extrafiscal, a categoria simplificadora, i.e., uma função das normas tributárias regidas pelo princípio da praticabilidade, autorizando o aplicador da lei a adotar medidas globais, generalizantes, com a finalidade de simplificar o sistema tributário”. Cf. SCHOUERI, Luís Eduardo. **Normas tributárias indutoras e intervenção econômica**. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 32.

⁸⁹⁸ “A praticabilidade pode ser considerada um princípio não escrito de nosso ordenamento, estando implicitamente positivado. Encontra-se difusa no ordenamento, sendo encontráveis indícios seus em inúmeras normas”. Cf. PAOLA, Leonardo Sperb de. **Presunções...**, *op. cit.*, p. 167.

⁸⁹⁹ “O princípio da praticidade tem por finalidade tornar o direito exeqüível [...]”. Cf. MANEIRA, Eduardo. **Base...**, *op. cit.*, p. 70.

⁹⁰⁰ “O uso de presunções e ficções também está vinculado com o princípio da praticabilidade [...]”. Cf. SCHERKERKEWITZ, Iso Chaitz. O uso das presunções e ficções no direito tributário. **Revista Tributária e de Finanças Públicas**, São Paulo: RT, ano 8, n. 31, mar./abr. 2000, p. 100.

⁹⁰¹ “[...] princípio da praticabilidade (o direito não pode ignorar a realidade sobre a qual se aplica)”. Cf. NOGUEIRA, Roberto Wagner Lima. **Base...**, *op. cit.*, p. 9.

⁹⁰² “As discussões a respeito do princípio da praticidade da tributação ainda são recentes no Brasil e não apresentam a mesma produção doutrinária dos demais princípios tributários”. CARDOSO, Alessandro Mendes. **A responsabilidade...**, *op. cit.*, p. 156.

⁹⁰³ “A eficiência aproxima-se, aí, do princípio da praticidade [...]”. Cf. FISCHER, Octavio Campos. Princípio da Eficiência em Matéria Tributária. *In*: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). **Princípio da Eficiência em Matéria Tributária**. São Paulo: RT, 2006, p. 268.

⁹⁰⁴ “O Princípio da Praticidade, embora não esteja disposto expressamente no texto constitucional, ou mesmo em legislações infraconstitucionais, encontra-se implícito e difuso por todo o ordenamento jurídico”. Cf. GRANDO, Felipe Esteves. **A Tipicidade...**, *op. cit.*, p. 93.

ZILVETI⁹⁰⁵, PAULO ZANELATO FILHO⁹⁰⁶, TIAGO PINTO⁹⁰⁷, BEATRIZ SENA⁹⁰⁸, LUCIANO FILLIPO⁹⁰⁹, VANESSA CORRÊA⁹¹⁰, FABIANA FRANCISCO⁹¹¹, CLÁUDIO PACHECO⁹¹², ALINE VITALIS⁹¹³, FLÁVIA FROSI⁹¹⁴, THIAGO REINERT⁹¹⁵, MAJDA FLORENCIO⁹¹⁶, PEDRO CARVALHO⁹¹⁷, MICHELL

⁹⁰⁵ “Assim, é possível considerar a praticabilidade um conceito jurídico relacionado ao princípio da igualdade, ou mesmo um subprincípio informador da igualdade [...]”. Cf. ZILVETI, Fernando Aurélio. **Princípios...**, *op. cit.*, p. 315-316. Note-se que o autor, em artigo posterior afirma ser a praticabilidade uma técnica. Cf. ZILVETI, Fernando Aurélio. **Simplicius...**, *op. cit.*, p. 185.

⁹⁰⁶ “Nesse contexto, de extrema importância o princípio da praticabilidade [...]”. Cf. ZANELATO FILHO, Paulo José. Notas sobre as Presunções no Direito Tributário: uma análise sobre o manto da transparência e praticabilidade. In: GRUPENMACHER, Betina Treiger (coord.). **Tributação...**, *op. cit.*, p. 469.

⁹⁰⁷ “Em verdade, o princípio da praticidade tributária, implícito no ordenamento pátrio, objetiva, com menor custo e maior eficiência, a concretização dos resultados constitucionalmente estabelecidos para o Poder Legislativo e Executivo, nos três níveis da Federação, o que se faz, primordialmente, com a (necessária) simplificação das leis”. Cf. PINTO, Tiago Gomes de Carvalho. **Princípio da praticidade tributária...**, *op. cit.*, p. 4. Ver também: PINTO, Tiago Gomes de Carvalho. **O princípio...**, *op. cit.*, p. 203.

⁹⁰⁸ “[...] o princípio da praticabilidade tributária visa à efetiva consecução das leis”. Cf. SENA, Beatriz Veríssimo de. **Federalismo e o Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições Devidos pelas Microempresas e Empresas de Pequeno Porte**. 2013. Dissertação (Mestrado). Brasília: Instituto Brasiliense de Direito Público - IDP, 2013, p. 59.

⁹⁰⁹ “Dentre as inúmeras maneiras por meio das quais se pode melhorar o funcionamento da atividade da Administração Fiscal, destacam-se duas principais: a aplicação do dever de simplificação das regras ou princípio da praticidade [...]”. Cf. FILLIPO, Luciano Gomes. **A Performance...**, *op. cit.*, p. 209.

⁹¹⁰ “A praticidade ou praticabilidade tributária é um princípio constitucional com fins de simplificar a arrecadação, a redução dos custos despendidos pelo poder público em prol da fiscalização, diminuir os custos suportados pelo contribuinte e evitar as fraudes no recolhimento do tributo”. Cf. CORRÊA, Vanessa Benelli. Noções sobre ponderação e a praticabilidade tributária. **Justificando**: mentes inquietas pensam direito, 27 maio 2015, [online].

⁹¹¹ “Partindo do princípio da praticabilidade [...]”. Cf. FRANCISCO, Fabiana. O princípio da praticabilidade tributária e o parcelamento na execução fiscal. **Conteúdo Jurídico**, Brasília-DF: 26 fev. 2015, [online].

⁹¹² “[...] a carga normativa axiológica do princípio da praticabilidade tributária visa criar sistemas e mecanismos simplificados e eficazes de tributação, que contemple medidas legislativas e administrativas redutoras de custos na aplicação da lei tributária”. Cf. PACHECO, Cláudio Gonçalves. **O Simples Nacional e os Princípios Constitucionais**: um estudo acerca da validade e da conveniência da LC n. 123/2006. 2012. Dissertação (Mestrado em Direito e Políticas Públicas) – Centro Universitário de Brasília, Brasília, DF, 2012, p. 120.

⁹¹³ “[...] inviabilizando, assim, a realização de tal medida por afronta à eficiência e ao princípio da praticabilidade”. Cf. VITALIS, Aline. Desafios e Perspectivas atuais da política fiscal no contexto de regulação econômica: Justiça Fiscal, neutralidade e tax compliance. **XXI Prêmio Tesouro Nacional**. 2016. Brasília: 2016, p. 31.

⁹¹⁴ “Mostra-se imperioso, portanto, que a lei esteja imbuída pelo princípio da praticabilidade [...]”. Cf. FROSI, Flávia Gehlen. **A aplicação...**, p. 40.

⁹¹⁵ “Cabe lembrar que, enquanto princípio, caracteriza um limite à Praticabilidade sua relação de coexistência com os demais princípios do ordenamento jurídico nacional [...]”. Cf. REINERT, Thiago Luis. Praticabilidade tributária. **Revista Jus Navigandi**, Teresina, ano 17, n. 3399, 21 out. 2012, [online].

⁹¹⁶ “O princípio da praticabilidade, também conhecido como praticidade, pragmatismo ou factibilidade, permeia todo o sistema jurídico [...]”. Cf. FLORENCIO, Madja de Souza Moura. O Princípio da Praticabilidade e a Execução Indireta da cobrança da Dívida Ativa. In: MELO, Filipe Reis; MENDONÇA, Maria Lírida Calou de Araújo; SCHNEIDER, Yuri (coord.). **Direito e Administração Pública II**: XXIII Congresso Nacional do CONPEDI [Recurso Eletrônico on-line]. Florianópolis: CONPEDI, 2014, p. 5.

⁹¹⁷ “Nessas linhas preliminares, é de todo conveniente grafar que não se discute o problema de ter a

PRZEPIORKA⁹¹⁸; GIULIANA PESSOA⁹¹⁹; PAULO COIMBRA SILVA⁹²⁰; GUSTAVO LEÃO⁹²¹; DANIEL MORETI⁹²²; CARLOS MUZZI⁹²³, RICARDO BOLAN⁹²⁴; RICARDO LODI RIBEIRO⁹²⁵; ESTEVÃO HORVATH⁹²⁶; JAMES SIQUEIRA e LEONARDO CURTY⁹²⁷; RAPHAEL FRATTARI⁹²⁸; FERNANDO

praticidade a natureza jurídica de princípio ou técnica, revelando-se, por demais forte, a tese que advoga o seu caráter de princípio [...].” Cf. CARVALHO, Pedro Jorge da Rocha. **O Princípio da Praticidade e a Privatização da Gestão Tributária**. 2009. Dissertação (Mestrado em Direito Constitucional) – Universidade de Fortaleza, Fortaleza, 2009, p. 68.

⁹¹⁸ “Aos princípios da universalidade e da generalidade, muitas vezes contrapõe-se o princípio da praticabilidade, entendido como a viabilidade técnica para implementação da tributação”. PRZEPIORKA, Michell. Limites de dedutibilidade do Imposto de Renda da Pessoa Física. **Revista Abradt de Direito Tributário – RAFDT**, Belo Horizonte: Fórum, ano 1, n. 2, jul./dez. 2017, p. 10.

⁹¹⁹ “Em nome do princípio da praticabilidade da tributação tem-se na substituição tributária uma das formas de facilitação da arrecadação dos tributos e eficiência do aparelho fiscal dos Estados”. Cf. PESSOA, Giuliana Mendonça. Restituição do ICMS substituição tributária: interpretação ampliada do § 7º do artigo 150 da Constituição Federal ou devolução de valores pela não ocorrência do fato gerador presumido? **Revista Interesse Público – IP**, Belo Horizonte: Fórum, ano 10, n. 47, jan./fev. 2008, p. 2.

⁹²⁰ “Exsurge, nesse contexto, o princípio da praticidade que induz e legitima a busca por elementos abstratos relevantes e aptos à identificação, com satisfatória precisão, do valor referencial e genérico [...]”. Cf. SILVA, Paulo Roberto Coimbra. **IPVA: Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores**. São Paulo: Quartier Latin, 2011, p. 111.

⁹²¹ “O Princípio da Praticabilidade [...] pode ser conceituado como ‘o conjunto de técnicas que visam a viabilizar a adequada execução do ordenamento jurídico’”. Cf. LEÃO, Gustavo Junqueira Carneiro. O Imposto de Renda na Fonte no Brasil. **Revista de Direito Tributário da APET**, São Paulo: MP, ano XI, n. 43, set. 2014, p. 45.

⁹²² “[...] o princípio da praticabilidade tributária [...] figura como diretriz para que a lei tributária e os atos de arrecadação e fiscalização propiciem o adequado cumprimento de seus comandos [...]”. Cf. MORETI, Daniel. **Regime Especial de Controle e Fiscalização de Tributos e a Livre-concorrência**. São Paulo: Noeses, 2017, p. 27.

⁹²³ “Entretanto, razões de ordem prática em muitas circunstâncias, impõem a adoção de soluções consensuais entre o Poder Público e o cidadão, soluções que, se não estão previstas expressamente em lei, não se opõem a nenhuma regra legal, justificando-se, então, a partir do princípio da praticabilidade”. Cf. MUZZI FILHO, Carlos Victor. **O consentimento...**, *op. cit.*, p. 15-16.

⁹²⁴ “O princípio da praticabilidade ou praticidade estabelece, conforme ensina Misabel Derzi, o dever de se evitar a aplicação muito complicada da lei, especialmente nos casos em que haja necessidade de aplicá-la em massa, como ocorre no Direito Tributário. [...]”. Cf. BOLAN, Ricardo Ferreira. **Regimes Especiais: IPI, ICMS**. São Paulo: Quartier Latin, 2004, p. 162.

⁹²⁵ “Daí porque a aplicação do princípio da praticabilidade deve obediência aos princípios éticos e morais, relacionados à moralidade e à justiça.”. Cf. RIBEIRO, Ricardo Lodi. **A praticabilidade...**, *op. cit.*, p. 80.

⁹²⁶ “É, talvez, o emprego cada vez mais frequente do ‘princípio da praticabilidade’, tão bem exposto pela professora Misabel Derzi [...]” Cf. HORVATH, Estevão. **Lançamento...**, *op. cit.*, p. 68.

⁹²⁷ “Este é mais um imperativo do Princípio da Praticabilidade da Tributação, motivado pela necessidade de se atribuir eficácia jurídica a atos realizados pelo contribuinte em face da complexidade da Administração Tributária e da sua impossibilidade de tratar com minudência todo emaranhado de relações jurídicas em que desponta como interessada”. Cf. SIQUEIRA, James; CURTY, Leonardo de Menezes. Aspectos dogmáticos da DCTF e prescrição do crédito tributário mal declarado como “suspensão”. **Revista Fórum de Direito Tributário – RFDT**, Belo Horizonte: Fórum, ano 8, n. 48, nov./dez. 2010, p. 3.

⁹²⁸ “O princípio da praticabilidade visa a propiciar à Administração Pública a busca de meios mais eficazes e simples de se executar as leis em massa”. Cf. FRATTARI, Raphael. Sopesamento de Princípios para uma interpretação constitucionalmente adequada da substituição tributária progressiva. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo: Dialética, n. 70, jul. 2001, p. 130. Note-se que referido autor, adotando a classificação de DWORKIN, considera que a praticabilidade seria uma “diretriz”, por não envolver o valor de justiça, mas objetivos e finalidades (p. 131).

CASTELLANI⁹²⁹; CRISTIANE PIRES⁹³⁰; SÉRGIO ROCHA⁹³¹; PEDRO ASSEIS⁹³², THIAGO LAGE⁹³³, ONOFRE BATISTA⁹³⁴, HELENÍLSON CUNHA PONTES⁹³⁵; ALBERTO ANDRADE⁹³⁶, AMANDA DUQUE DOS SANTOS⁹³⁷ e, em parte, DANIEL TEIXEIRA⁹³⁸.

Note-se que parte dos autores citados não necessariamente analisou criticamente a natureza jurídica da praticabilidade, pelo que a denominação de “princípio” ocorreu de forma, por assim dizer, despreocupada. Outro aspecto é que, como vimos no capítulo anterior, há diversos conceitos para “princípios jurídicos”, razão pela qual a denominação não necessariamente indica idêntica natureza jurídica.

Podemos tentar sintetizar os diferentes enquadramentos como “princípio” – que em rigor seria uma norma implícita em nosso sistema jurídico, como de forma mais aprofundada

⁹²⁹ “[...] é necessário lembrar o princípio da praticabilidade, também chamado de praticidade, pragmatismo ou factibilidade”. Cf. CASTELLANI, Fernando Ferreira. **O Imposto sobre a Renda e as deduções de natureza constitucional**. São Paulo: Noeses, 2015, p. 182-183.

⁹³⁰ “[...] Trata-se do princípio da praticabilidade (ou praticidade)”. Cf. PIRES, Cristiane. **O tempo e o tributo: estudo semiótico do critério temporal da Regra-matriz de incidência tributária**. São Paulo: Noeses, 2018, p. 189.

⁹³¹ “No contexto da administração da complexidade da tributação ganham espaço os princípios da praticidade, da transparência, da ponderação, da proporcionalidade, da tolerância e da responsabilidade [...]”. Cf. ROCHA, Sérgio André. **A tributação...**, *op. cit.*, p. 9.

⁹³² “Justamente em razão dessa definição ampla (quase que etérea), a doutrina jurídica não tem dúvidas de que a praticabilidade seja, de fato, um princípio jurídico”. Cf. ASSEIS, Pedro Augusto do Amaral Abujamra. **Os métodos...**, *op. cit.*, p. 138.

⁹³³ “[...] observando-se, portanto, o princípio da economicidade (conjugado com o princípio da praticidade tributária)”. Cf. LAGE, Thiago Chaves Gaspar Bretas. **Ações de Desconfiança da Fiscalização Tributária: a segurança jurídica e o controle das incertezas pela calculabilidade e cognoscibilidade do Direito**. 2012. Dissertação (Mestrado em Direito) – Universidade Federal de Minas Gerais, Belo Horizonte, 2012, p. 166.

⁹³⁴ “Nesse contexto, o princípio da tipicidade deve ser entendido com moderação e realismo de modo a compatibilizá-lo com o princípio da praticabilidade e da eficiência”. Cf. BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves. A “Governamentalização” do Poder de Decisão Tributário. *In*: MACHADO, Brandão (coord.). **Direito Tributário...**, *op. cit.*, p. 427.

⁹³⁵ “Vou falar um pouco sobre o princípio da praticidade. Para compreender o que seja esse princípio, para entender o que há de normativo nele, o que há de deontico nele, é preciso entender um pouco da mudança de paradigma por que passam o direito contemporâneo. [...]”. Cf. PONTES, Helenilson Cunha. **O princípio...**, *op. cit.*, p. 53.

⁹³⁶ “Ela traz aquele problema: realmente é triste pensar, como o Professor Maneira, que se está distorcendo o conceito, a regra matriz do imposto, do tributo, ao não permitir a restituição, mas eu acho que aí é que deve entrar o princípio da praticidade [...]”. Cf. ANDRADE, Alberto Guimarães. O princípio da praticidade no Direito Tributário (substituição tributária, plantas de valores, retenções de fonte, presunções e ficções, etc.): sua necessidade e seus limites. **Revista Internacional de Direito Tributário**, Belo Horizonte: Del Rey/Abradt, v. 1, n. 2, jul./dez. 2004, p. 70.

⁹³⁷ “A chamada ‘praticidade’, princípio reitor do Direito Tributário [...]”. Cf. BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves; SANTOS, Amanda Duque dos. A legitimidade ativa do contribuinte de fato do ICMS (energia elétrica) para pleitear repetição de valores pagos a maior ou indevidamente: uma breve análise da jurisprudência do STJ. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 214, jul. 2013, p. 7.

⁹³⁸ “Muito embora tais abstrações generalizantes sejam consequência da praticabilidade, existem outras manifestações jurídicas capazes de evidenciar o seu caráter de princípio. Assim, é possível que praticabilidade adquira também característica de valor, de vetor de conduta, como ideia de enfrentamento da complexidade”. Cf. TEIXEIRA, Daniel Alves. **Praticidade...**, *op. cit.*, p. 37. Dizemos em parte, porque referido autor diferencia uma outra dimensão da praticabilidade, que seria uma categoria lógico-jurídica, das quais um elemento ínsito é a simplificação, com esse caráter principiológico.

tratou DANIEL GIOTTI DE PAULA⁹³⁹ – do seguinte modo: (i) no sentido de categoria lógico-jurídica ínsita a todo o ordenamento jurídico para que as normas sejam exequíveis; (ii) no sentido de norma/valor a exigir a simplificação/eficiência do sistema tributário como um todo, em prol do Estado ou do contribuinte ou de ambos – com variações do critério de valoração (procedimento, tempo, custo, organização administrativa, transparência *etc.*, isolados ou conjuntamente); (iii) no sentido de norma jurídica implícita relevante e de conteúdo vago ou impreciso, sem muito rigorismo teórico; (iv) no sentido não jurídico-normativo de topói argumentativo ou de regra hermenêutica com base na exigência de que as normas sejam exequíveis ou na exigência econômica de eficiência do sistema tributário.

O sentido (i) já foi abordado e o sentido (iv) será por nós explicitado em separado.⁹⁴⁰ Em relação aos sentidos (ii) e (iii), cremos que ao buscar enquadrar a praticabilidade como princípio, seja num sentido fraco ou num sentido forte, torna-se praticamente impossível separar o seu campo semântico do Princípio da Eficiência Administrativa em alguma de suas várias dimensões que já expusemos no capítulo anterior.

Que a praticabilidade tributária se trata de um conceito de grande vagueza e ambiguidade, estamos de acordo; que ele se volta à maximização, com cumprimento em graus, de uma noção efficientista de praticidade, simplificação, economicidade, produtividade, celeridade, também. Mas, veja-se: nesse caso, estamos identificando-a com o próprio Princípio da Eficiência Administrativa no campo tributário.

Uma segunda possibilidade é vê-la como uma norma jurídica implícita relevante, que, na compulsão da dogmática por princípios, resolve-se assim denominar, como sói ocorrer em outros casos.⁹⁴¹ Uma terceira, seria vê-lo como um princípio que representa parte da noção de Eficiência.

Em relação à **identificação entre Eficiência e Praticabilidade**, parece-nos que se torna despicienda a utilização de uma denominação diferente, salvo se esclarecermos tratarem-se de sinônimos, estabelecendo tal pacto semântico. Contudo, cremos que existe aqui uma ambiguidade por metonímia do tipo “causa pelo efeito”: no mundo do dever-ser o

⁹³⁹ “[...] retoma-se uma distinção que, atualmente, já se consolidou na doutrina e na jurisprudência brasileiras entre norma e formulação normativa. Tal diferenciação ainda é relevante, para se estabelecer que a praticabilidade é uma norma decorrente do contexto constitucional brasileiro, sem formulação normativa expressa. A doutrina pátria reconhece, sem muita dificuldade, que a praticabilidade é uma decorrência implícita do sistema jurídico-tributário, mas não é uníssona e, muitas vezes, sequer estabelece de quais formulações normativas ou normas ela decorre”. Cf. PAULA, Daniel Giotti de. **A Praticabilidade no Direito Tributário: controle...**, *op. cit.*, p. 215. Podemos afirmar que, na doutrina pátria, referido autor é o que melhor tratou do tema da praticabilidade como princípio implícito, apresentando o que, a seu ver, seriam os fundamentos indiretos em nosso sistema jurídico, por indução e por dedução. Cf. *Ibidem*, p. 225 *et seq.*, em especial p. 300-343.

⁹⁴⁰ Veja-se a subseção anterior (3.2.1.1.2 *supra*) em relação ao sentido (i) e as subseções 3.2.1.1.9 e 3.2.1.1.10 *infra* acerca do sentido (iv).

⁹⁴¹ Veja-se a subseção 2.4.3, *supra*.

Princípio da Eficiência é o fundamento da praticabilidade, esta é um efeito daquele; no mundo do ser, o uso de técnicas de praticabilidade leva ao atingimento do valor eficiência; este é um efeito daquela. É possível, num esforço analítico, separarmos a praticabilidade (uso da linguagem jurídica calcada no Princípio da Eficiência para atingir o valor eficiência), da eficiência em si.

Em relação ao **uso generalizado da alcunha de “princípio”**, preferimos a desambiguação por três razões: primeiro porque – como ficará claro – não vemos a praticabilidade como uma norma jurídica, ainda que implícita, mas como um uso delas, um tipo de ato de fala normativo que teria como produtos outras normas jurídicas (legais ou infralegais); mas a identificação de tais normas, num esforço indutivo, com uma outra mais genérica, parece-nos equivocado. Como visto, sintático-semanticamente está-se a classificar uma forma de aplicação de normas mais gerais na criação de normas mais concretas – uma atividade, não o seu produto ou sua origem. Em segundo lugar, porque, entendemos, não há um valor juridicizado específico para a praticabilidade, que seja diverso do da eficiência. A terceira razão é idiossincrática: cremos que denominar algo como “princípio” apenas por fazê-lo, ainda que pareça dar maior importância ao tema, pouco auxilia em sua compreensão científica.⁹⁴²

Em relação a vê-lo **como uma das dimensões da eficiência**, temos duas ordens de objeção: a primeira, porque assim não nos parece, eis que ela se confundiria com as próprias dimensões da eficiência, como a simplificação, a produtividade, a celeridade, a economicidade *etc.*, o que, como bem aponta DERZI, ela não é. Para a autora, “simplificação, comodidade e economicidade” são meros aspectos da praticabilidade.⁹⁴³

Como veremos, fala-se de praticabilidade tributária quando se tem presentes todas essas dimensões. Portanto, salvo um pacto semântico que é sempre possível, ter-se-ia ambiguidade e nenhum ganho explicativo; ademais, porque como vimos, uma dimensão da eficiência não é um princípio autônomo, mas parte dele próprio que pode, sim, transparecer em normas individualizadas que preconizam a celeridade e a economicidade, mas que não individualizamos, ao menos no aspecto tributário, como subprincípios, mormente no caso da praticabilidade que não possui uma nota distintiva de tais dimensões, como ponderamos

⁹⁴² Talvez, aqui, seja importante recordar a “exarcebação do processo de principiologização”, nas palavras de SCHIER, ou de “principlismo”, na denominação de ÁVILA, que parece ser bastante presente na dogmática brasileira atual. Não à toa, SUNDFELD questiona se “princípio é preguiça” e se coloca contra a “farra dos princípios”. Cf. SCHIER, Paulo Ricardo. Novos desafios da filtragem constitucional no momento do neoconstitucionalismo. **Revista Eletrônica de Direito do Estado**, Salvador, n. 4, out./dez. 2005, *passim*; ÁVILA, Humberto. Direitos fundamentais dos contribuintes e os obstáculos à sua efetivação. In: PIRES, Adilson Rodrigues; TÔRRES, Heleno Taveira (org.). **Princípios...**, *op. cit.*, p. 356-359. SUNDFELD, Carlos Ari. **Direito Administrativo para Céticos**. 2. ed. rev. ampl. São Paulo: Malheiros, 2014, p. 205-206. Veja-se também: FERNANDES, Bruno Rocha Cesar. **Praticidade...**, *op. cit.*, p. 648.

⁹⁴³ DERZI, Misabel de Abreu Machado. **Direito Tributário...**, *op. cit.*, p. 142.

acima.

3.2.1.1.4 A Praticabilidade como uma técnica

Também pode-se ver a praticabilidade como um “conjunto de técnicas que visam a viabilizar a adequada execução do ordenamento jurídico”, como o fazem HANS ARNDT, KLAUS TIPKE e JOACHIM LANG, CÉSAR GARCÍA NOVOA, SORAYA LOSADA, CASALTA NABAIS, MISABEL DERZI, REGINA HELENA COSTA, THIAGO ROCHA, FERNANDO ZILVETI, SACHA CALMON NAVARRO COELHO, JOSÉ EDUARDO SOARES DE MELO, EDUARDO MANEIRA, BRUNO FERNANDES e parece fazê-lo JOSEF ISENSEE, assim como DANIEL TEIXEIRA em relação à “simplificação” como técnica para atingir a praticidade, algo ínsito à funcionalidade do Direito, em seu entendimento.⁹⁴⁴ Note-se que tal posicionamento normalmente se dá de forma mesclada com outros – como, por exemplo, de que se trata a praticabilidade de um “princípio” – assim como que não há maiores aprofundamentos sobre o que se vem a entender por “técnica”, impedindo uma comparação adequada entre as conceituações.

A visão da praticabilidade como “técnica” parece-nos captar uma realidade essencial do fenômeno, e sobre ela nos debruçaremos com maior vagar na análise semântico-pragmática que será realizada a seguir.⁹⁴⁵

3.2.1.1.5 A Praticabilidade como forma de organização da Administração Tributária

Há o posicionamento isolado de GALVÁN, focado apenas no adequado aparelhamento administrativo-financeiro e a boa organização da Administração Pública.⁹⁴⁶ Referido aspecto, de cunho organizativo, refoge aos limites de nosso trabalho e também do que tem sido costumeiramente apontado como parte da noção de praticabilidade tributária,

⁹⁴⁴ ARNDT, Hans-Wolfgang. **Praktikabilität und Effizienz...**, *op. cit.*, p. 7 (com a tradução de GARCIA NOVOA, César. **El reto...**, *op. cit.*, p. 331); TIPKE, Klaus; LANG, Joachim. **Direito...**, *op. cit.*, p. 232; GARCIA NOVOA, César. **El reto...**, *op. cit.*, p. 331-333; RODRIGUEZ LOSADA, Soraya. **El principio...**, p. 673; NABAIS, José Casalta. **O dever...**, *op. cit.*, p. 624; DERZI, Misabel de Abreu Machado. **Direito Tributário...**, *op. cit.*, p. 138-139; COSTA, Regina Helena. **Praticabilidade...**, *op. cit.*, p. 53; ROCHA, Thiago Maia Nobre. **Praticidade...**, *op. cit.*, p. 52; ZILVETI, Fernando Aurélio. **Princípios...**, *op. cit.*, p. 316; ZILVETI, Fernando Aurélio. **Simplicius...**, *op. cit.*, p. 185; COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso...**, *op. cit.*, p. 240; MELO, José Eduardo Soares de. **Processo Tributário Administrativo e Judicial**. 2. ed. São Paulo: Quartier Latin, 2009, p. 61-62; MANEIRA, Eduardo. **Sistema...**, *op. cit.*, p. 402; FERNANDES, Bruno Rocha Cesar. **Praticidade...**, *op. cit.*, p. 648; ISENSEE, Josef. Die Typsierende Verwaltung, p. 162-163 DERZI, Misabel de Abreu Machado. **Direito Tributário...**, *op. cit.*, p. 319, *apud* COSTA, Regina Helena. **Praticabilidade...**, *op. cit.*, p. 90 e *apud* FROSI, Flávia Gehlen. **A aplicação...**, p. 39; TEIXEIRA, Daniel Alves. **Praticidade...**, *op. cit.*, p. 33-36.

⁹⁴⁵ Veja-se a subseção 3.2.3 *infra*.

⁹⁴⁶ GALVÁN, Alberto Génova. **La Practicabilidad...**, *op. cit.*, p. 101-105.

ainda que, obviamente, faça parte da ideia da busca da Eficiência Administrativa num sentido amplo, como, aliás, apontamos no capítulo anterior.⁹⁴⁷ Não vislumbramos nisso, contudo, problemática do ponto de vista jurídico.

3.2.1.1.6 A Praticabilidade como classificação das normas de competência tributária

Temos também a nossa própria proposta isolada, feita em outro trabalho, em que consideramos ser a praticabilidade uma classificação doutrinária sobre normas de competência, a que voltaremos na análise sintático-semântica do tema.⁹⁴⁸

3.2.1.1.7 A Praticabilidade como “subinstituição-coisa”

Existe também a proposta isolada de EDUARDO ROCHA, no sentido de ser a praticabilidade uma subinstituição-coisa.⁹⁴⁹ A expressão que a enquadra pode causar estranhamento, por ser oriunda de uma teoria pouco aplicada pela dogmática contemporânea, mas a tese sustentada pelo autor é interessante e bastante coerente com seus pressupostos jusfilosóficos, fundados nas ideias de MAURICE HAURIOU, NEIL MACCORMICK, RONALD DWORKIN, NIKLAS LUHMANN e SCOTT SHAPIRO.⁹⁵⁰ Referido autor se fundamenta essencialmente na teoria institucional de HAOURIOU, uma das “velhas” teorias institucionais, atualizando-a em parte pelo mais recente institucionalismo de NEIL MACCORMICK.⁹⁵¹ Como mencionamos anteriormente, HAURIOU predica a existência de instituições sociais e jurídicas, que podem ser instituições-pessoas ou instituições-coisa.⁹⁵² EDUARDO ROCHA, partindo daí, aponta ser a praticabilidade inicialmente uma “ideia em estado objetivo” existente no “mundo das ideias”⁹⁵³, chegando, então, ao estado de uma subinstituição-coisa, “de caráter

⁹⁴⁷ Veja-se a subseção 2.5.3.3.3, *supra*.

⁹⁴⁸ CUNHA, Carlos Renato. **O Simples Nacional...**, *op. cit.*, p. 186. Veja-se a subseção 3.2.2.1 *infra*.

⁹⁴⁹ “[...] é necessário que haja outra subinstituição-coisa de caráter instrumental, para possibilitar que os poderes organizados e instituídos garantam a cogência daquela instituição-coisa [a regra de direito]. E um desses instrumentos é, sem dúvida, a praticabilidade, que nada mais é do que uma instituição-instrumento do próprio direito, que existe também como subideia em estado objetivo para garantir a autoridade e coerência da ideia que decorre da própria regra do direito. Portanto, a praticabilidade é um corolário da regra de direito ou do direito objetivo em geral, tendo na exequibilidade eficiente e coerente dessa regra o seu propósito moral”. Cf. ROCHA, Eduardo Morais da. **Teoria...**, *op. cit.*, p. 90-91. [Esclarecemos entre colchetes].

⁹⁵⁰ ROCHA, Eduardo Morais da. **Teoria...**, *op. cit.*, p. 2-4.

⁹⁵¹ *Ibidem*, p. 2-3.

⁹⁵² Veja-se a subseção 1.3.2.1, *supra* (nota 311).

⁹⁵³ “[...] a praticabilidade, ao contrário das instituições que se personificam, coloca-se num patamar totalmente exterior ao mundo sensível para ocupar um mundo palpável apenas pelo pensamento, um mundo de ideias, intangível aos sentidos corpóreos e alcançável somente por meio de um ‘modo de pensar’, bastante próximo ao idealismo platônico”. Cf. ROCHA, Eduardo Morais da. **Teoria...**, *op. cit.*, p. 87-92, em especial p. 89.

instrumental” para permitir a cogência de outra instituição-coisa, a regra de direito.⁹⁵⁴ E o faz por crer que esse é o melhor caminho para explicar três pontos, os quais são deixados claros desde o início de seu trabalho:

a) a razão pela qual a ideia objetivada na praticabilidade pode absorver ora confiança, ora desconfiança em relação aos contribuintes e a outros entes federativos; b) os motivos pelo quais certas comunidades tentam legitimá-la por um veio utilitário, enquanto outras não a admitem ou, quando as legitimam, o fazem respeitando a dignidade da pessoa humana; c) e, por fim, o porquê de, ao Judiciário, não ter sido outorgada economia de confiança sistêmica para utilizar a praticabilidade num juízo positivo, mas somente na perspectiva negativa, impondo limites aos demais órgãos de poder, ao passo que ao Legislativo e ao Executivo foi outorgada, positivamente pelo sistema, atribuição para tanto, gozando eles de confiabilidade sistêmica em graus distintos.⁹⁵⁵

Trata-se de uma mistura interessante de autores que partem de pressupostos bastante díspares e que referido autor indica expressamente como marcos teóricos como forma de controle científico de suas conclusões.⁹⁵⁶ A primeira questão é respondida com base em HAURIU e DWORKIN, enquadrando a praticabilidade como substituição e não como princípio, uma *policy* dworkiniana ou uma técnica; a segunda, em DWORKIN em contraposição ao utilitarismo de RICHARD POSNER; a terceira, nas noções de confiança sistêmica de LUHMANN e na economia da confiança de SHAPIRO.⁹⁵⁷

Veja-se que nosso enfoque metodológico sobre o tema é consideravelmente diverso da abordagem de EDUARDO ROCHA, e mesmo algumas de nossas preocupações acadêmicas não coincidem com as questões que ele buscou responder em sua obra. A comparação e mesmo a crítica tornam-se, portanto, dificultadas. Cremos que há mais de efeito caleidoscópico sobre o mesmo objeto, diferentes enfoques e diferentes nomenclaturas, do que efetivas diferenças em várias das conclusões. Mas é importante que as diferenças, ainda que sutis ou de nomenclatura, sejam apontadas.

Em primeiro plano, a tentativa do autor de evitar a classificação da praticabilidade como princípio ou como técnica com base na teoria institucional de HAURIU não nos pareceu exitosa; com efeito, há coerência interna no trabalho, mas ela se prende, a nosso ver, a questões terminológicas oriundas de idiossincrasias dos autores por ele elegidos. Uma pequena mudança de enfoque ou de marco teórico e toda a classificação por ele feita teria outro resultado. Obviamente que um trabalho acadêmico merece ser criticado do ponto de vista interno; o problema, aqui, é que toda a crítica que ele faz à classificação da praticabilidade como princípio ou técnica se prende à visão de dois autores que não necessariamente é a visão positivada em nosso sistema jurídico. Em suma: pode ser que

⁹⁵⁴ ROCHA, Eduardo Morais da. **Teoria...**, *op. cit.*, p. 90-93, em especial p. 91.

⁹⁵⁵ *Ibidem*, p.1-2 e p. 13-14.

⁹⁵⁶ *Ibidem*, p. 4.

⁹⁵⁷ *Ibidem*, p. 3-4.

“princípio” ou “técnica”, no ordenamento jurídico brasileiro não tenha o sentido idêntico do utilizado por DWORKIN; pode ser que as “instituições” de HAURIUO sejam, para nosso direito, em determinados casos, um princípio, por exemplo.

Sobre HAURIUO, tentemos olvidar toda a carga metafísica ou platônica e pré-jurídica ou sociológica em sua noção de instituição, que não casa bem com os pressupostos por nós adotados nesse trabalho. Ao fim e ao cabo, poder-se-ia identificar tanto as instituições-pessoa quanto as instituições-coisa com norma jurídica ou com um feixe de normas jurídicas num recorte positivista – como uma “pessoa jurídica” ou a “propriedade” –; afinal, o que seria uma “ideia em estado objetivo” inserida no mundo jurídico, se não uma norma ou um feixe de normas que refletem um valor social positivado? Aliás, essa seria uma visão adequada à linha de MACCORMICK, também mencionado por EDUARDO ROCHA.⁹⁵⁸ Sendo, nesse redimensionamento ou tradução, a instituição uma norma jurídica, uma substituição seria uma norma jurídica ou um complexo de normas subordinada a outra. Teríamos, então, a redução da praticabilidade a regra(s) ou a princípio(s) no campo semântico-pragmático. Da mesma forma, a classificação de DWORKIN entre regras, princípios e *policies* pode ser utilizada teoricamente, mas não cremos que seja a distinção positivada em nosso sistema nem a que é reconhecida no campo semântico-pragmático como adequada, nos auditórios da doutrina e da jurisprudência, para identificação de um princípio – como vimos, a elasticidade do vocábulo é muito maior em nossa prática discursiva jurídica.⁹⁵⁹

A partir dos elementos indicados pelo próprio autor para a praticabilidade, qualquer classificação fora da visão de DWORKIN poderia chegar à sua identificação como princípio, sendo, aliás, o que ele próprio reconhece, ao afirmar que na “perspectiva teórica de princípio de Robert Alexy [...] a praticabilidade poderia, em tese, ser concebida como tendo natureza jurídica principiológica, ou mesmo de um postulado, se compreendida como metanorma”, na visão de ÁVILA.⁹⁶⁰ Em suma, numa tradução livre das conclusões de EDUARDO MORAIS sem o léxico de HAURIUO e de DWORKIN, a praticabilidade segundo as características por ele mesmo apontadas poderia ser um princípio.⁹⁶¹

Ou seja, todo o esforço da obra tem seu valor do ponto de vista da coerência interna, mas não nos parece resolver bem a questão da natureza jurídica da praticabilidade como ela efetivamente é encontrada em nosso ordenamento jurídico.

⁹⁵⁸ ROCHA, Eduardo Morais da. **Teoria...**, *op. cit.*, p. 74-82.

⁹⁵⁹ Veja-se a subseção 2.4.3, *supra*.

⁹⁶⁰ ROCHA, Eduardo Morais da. **Teoria...**, *op. cit.*, p. 47.

⁹⁶¹ “[...] a praticabilidade estende os seus efeitos sobre a produção de diversas leis [...]”; “[...] a praticabilidade, em si mesma, ao contrário da eficiência, por exemplo, não é uma meta finalística do Estado, mas somente um meio, ou melhor, um instrumento institucionalizado para se alcançar esse objetivo político coletivo.”; “Quando muito se poderia tentar invocar, para a praticabilidade, a natureza de uma metanorma [...]”; “A praticabilidade poderia, quando muito, estar mais próxima dos postulados [...]”. Cf. *Ibidem*, p. 40, p. 58-61.

3.2.1.1.8 A Praticabilidade como “bem coletivo”

PAULO VICTOR VIEIRA DA ROCHA, em relevante estudo sobre a aplicação da proporcionalidade na proteção dos direitos fundamentais do contribuinte, afirma ser a praticabilidade um bem coletivo, “um estado de coisas necessário à própria graduação dos impostos conforme a capacidade contributiva [...] um bem coletivo, mas de caráter instrumental”.⁹⁶² Parece também ser o posicionamento de ANDREI PITTEN VELLOSO, como bem apontou RICARDO CARVALHO, e, apesar de hesitações conceituais e da falta de um estudo específico sobre o tema, poderíamos com esforço incluir no mesmo rol RICARDO GREGORIO que, ao analisar o caso dos preços de transferência, entende necessária a ponderação dos princípios do *arm's length* e o da praticabilidade, além de HUMBERTO ÁVILA, apesar de seu posicionamento vacilante, pela proximidade das premissas teóricas utilizadas.⁹⁶³

O que seria um “bem coletivo”? Trata-se de um conceito oriundo da teoria dos direitos fundamentais, que PAULO ROCHA indica ser pouco trabalhado pela doutrina, por sua intuitividade. Ele o conceitua como “estados ou situações objeto de normas jurídicas, com caráter não-distributivo e que podem ou não dar azo a direitos subjetivos e serem justificáveis”.⁹⁶⁴

Referido autor explica que é comum pensar-se em colisão entre direitos fundamentais e raro falar-se da colisão entre estes e bens coletivos, tendo em vista que ambos costumam ser enquadrados como princípios jurídicos, falando-se então em “colisão de princípios”, sem preocupação com o fundamento das normas jurídicas.⁹⁶⁵ Para ele, contudo, no âmbito tributário, a colisão se dá entre bens coletivos – que o Estado tem o dever de

⁹⁶² ROCHA, Paulo Victor Vieira da. **Teoria...**, *op. cit.*, p. 304.

⁹⁶³ VELLOSO, Andrei Pitten. **O princípio...**, *op. cit.*, p. 79-80; CARVALHO, Ricardo Siqueira de. **Substituição...**, *op. cit.*, p. 253; GREGORIO, Ricardo Marozzi. **Preços...**, *op. cit.*, p. 179 *et seq.* Apontamos uma posição vacilante de ÁVILA porque, como aponta PAULO VICTOR ROCHA, secundado por RICARDO CARVALHO, referido autor tratou das normas simplificadoras, da praticabilidade ou da eficiência ora como uma finalidade extrafiscal, ora como uma metanorma que visa assegurar a realização de um fim interno do Direito Tributário, como a igualdade. No primeiro caso, dada a assunção de uma distinção forte entre princípios e regras na esteira de ALEXY, ainda que com uma classificação própria já bastante difundida no Brasil, poderíamos afirmar ver ele a praticabilidade como “bem coletivo”; no segundo caso, seria um postulado – que não diferenciaríamos de um “princípio” no recorte epistemológico a que nos propusemos. Confira-se: ÁVILA, Humberto. **Teoria dos Princípios...**, *op. cit.*, p. 212; ÁVILA, Humberto. **Proporcionalidade...**, *op. cit.*, p. 333-334 (como extrafiscalidade); ÁVILA, Humberto. **Teoria da Igualdade...**, *op. cit.*, p. 92; ÁVILA, Humberto. **Substituição Tributária e Base de Cálculo: os limites da Padronização Fiscal. Revista da Ajuris**, Porto Alegre, n. 100, dez. 2005, p. 174-175 (como metanorma). Veja-se também: ROCHA, Paulo Victor Vieira da. **Substituição...**, *op. cit.*, p. 103-105; CARVALHO, Ricardo Siqueira de. **Substituição...**, *op. cit.*, p. 241. Veja-se também: ROCHA, Eduardo Morais da. **Teoria...**, *op. cit.*, p. 60-61.

⁹⁶⁴ ROCHA, Paulo Victor Vieira da. **Teoria...**, *op. cit.*, p. 243.

⁹⁶⁵ *Ibidem*, p. 211-212.

promover – e direitos fundamentais do contribuinte, tendo em vista que o Estado não é titular de direitos fundamentais: os bens coletivos são o fundamento de atuação normativa do Estado, e a colisão possível é entre um direito fundamental (bem individual) e referida norma fundada em um bem coletivo.⁹⁶⁶

Ao seu ver, a “simplificação” é um bem coletivo buscado pelo Estado na tributação, o que levaria, na contraposição ao dever de individualização como direito fundamental (art. 145, § 1º, CF/88), gerando conflitos que poderiam ser resolvidos pela proporcionalidade.⁹⁶⁷ Tratar-se-ia, contudo, de um bem coletivo instrumental, um fim interno do próprio Direito Tributário, que serve à finalidade arrecadadora e à repartição equitativa dos encargos, concretizando a própria capacidade contributiva.⁹⁶⁸

Em relação à visão da praticabilidade como bem coletivo, que se contraporá a direitos fundamentais e exigiria o uso da ponderação, podemos dizer, de momento, o seguinte: a) nossos fundamentos teóricos são diversos dos utilizados na “teoria dos direitos fundamentais” que está subjacente a este enquadramento, o que dificulta comparações. É olhar o mesmo objeto com perspectivas teóricas diferentes. Em muitos casos, falaremos das mesmas coisas com nomes diferentes, e as conclusões podem ser as mesmas ou semelhantes por caminhos diversos: o já mencionado efeito caleidoscópico. É possível, contudo, uma tradução teórica, e o faremos sempre que considerarmos relevante; b) entendendo a praticabilidade como bem coletivo buscado normativamente pelo Estado, ou seja, o fundamento de uma norma jurídica simplificadora, um “estado de coisas”, quer-nos parecer que a praticabilidade/simplificação, para PAULO VICTOR ROCHA, é a finalidade juridicamente almejada ou seria algo externo ao direito, em sentido que já expusemos de “comodidade”.⁹⁶⁹ Nossa visão é diferente, tanto em relação à definição de “praticabilidade”, quanto também em relação aos seus fundamentos e forma de limitação jurídica.

3.2.1.1.9 A Praticabilidade como um “topói”

A expressão “praticabilidade tributária” pode, também, ser utilizada como um topói argumentativo. Ainda que não tenhamos encontrado nenhum autor a defender isso expressamente – salvo a menção de HANS ARNDT (que aduz expressamente à praticabilidade vista como topói ou às “ponderações de praticabilidade” – *Praktikabilitätserwägungen*)⁹⁷⁰, o

⁹⁶⁶ ROCHA, Paulo Victor Vieira da. **Teoria...**, *op. cit.*, p. 212 e p. 222-223.

⁹⁶⁷ *Ibidem*, p. 279.

⁹⁶⁸ *Ibidem*, p. 303-304.

⁹⁶⁹ Veja-se a subseção 3.2.1.1.1 *supra*.

⁹⁷⁰ ARNDT, Hans-Wolfgang. **Praktikabilität und Effizienz...**, *op. cit.*, p. 8 *et seq.* (na tradução de VELLOSO, Andrei Pitten. **O princípio...**, *op. cit.*, p. 264, nota de rodapé 128). Veja-se também: DOURADO, Ana Paula. **O Princípio...**, *op. cit.*, p. 677-678; PAULA, Daniel Giotti de. **A**

entendimento do Tribunal Federal de Finanças alemão (*Bundesfinanzhof – BFH*) até 1972⁹⁷¹ e a alusão feita por RICARDO LOBO TORRES de que TIPKE e LANG teriam também denominado a praticabilidade como uma “máxima”⁹⁷² – o perigo do seu uso meramente retórico, como uma espécie de “super trunfo” a garantir a vitória em debates com o uso de argumento de apelo ao valor da simplificação tributária⁹⁷³, de cunho consequencialista, foi bem percebida por DANIEL GIOTTI DE PAULA – que, esclarecemos, não entende pessoalmente ser a praticabilidade um mero argumento retórico.⁹⁷⁴ Como aduz PAULSEN, a invocação da praticabilidade não pode se tornar panaceia para justificar qualquer medida.⁹⁷⁵

O seu uso pode se dar como uma forma de explicação *ad hoc* para as heterodoxias identificadas no ordenamento jurídico tributário, dando-lhe um fundamento argumentativo a que falta sustentação jurídico-positiva – e, muitas vezes, denominar a praticabilidade de “princípio” sem qualquer aprofundamento pode redundar em tal efeito retórico.⁹⁷⁶

É o que parece ter ocorrido no julgamento proferido pelo STF na ADI 1.851/AL que tratou sobre a substituição tributária “para a frente” no ICMS, entendendo pela desnecessidade de devolução do valor recolhido no caso de diferenças no preço final de venda da mercadoria, ao apelar para o seguinte argumento, constante da própria ementa do julgado:

Admitir o contrário valeria por despojar-se o instituto das vantagens que determinaram a sua concepção e adoção, como a redução, a um só tempo, da máquina-fiscal e da evasão fiscal a dimensões mínimas, propiciando, portanto, maior comodidade, economia, eficiência e celeridade às atividades de tributação e arrecadação [...].⁹⁷⁷

Praticabilidade no Direito Tributário: controle..., *op. cit.*, p. 154.

⁹⁷¹ ANA PAULA DOURADO DE GUSMÃO menciona o entendimento do Tribunal Federal de Finanças alemão (*Bundesfinanzhof – BFH*) até 1972, de que a praticabilidade era “um tópico de interpretação essencial autônomo, a autorizar uma interpretação contra a letra da lei”. Cf. DOURADO, Ana Paula. **O Princípio...**, *op. cit.*, p. 677. Veja-se também: PAULA, Daniel Giotti de. **A Praticabilidade no Direito Tributário:** controle..., *op. cit.*, *op. cit.*, p. 152.

⁹⁷² TIPKE, Klaus; LANG, Joachim. Köln: Otto Schmidt, 2002, p. 17 *apud* TORRES, Ricardo Lobo. **Princípio da Eficiência...**, *op. cit.*, p. 73 (nota 15). Anotamos que o referido trecho citado por TORRES não foi por nós encontrado na versão brasileira do livro a que tivemos acesso.

⁹⁷³ Sobre a argumentação de apelo ao valor, veja-se, exemplificativamente: FIORIN, José Luiz. **Argumentação**. São Paulo: Contexto, 2016, p. 200-202.

⁹⁷⁴ “Há temas no Direito que vão se incorporando à dogmática e à prática jurídicas sem sistematização e se transformam em supertrunfos ou cláusulas de suspensão de argumentação nos debates. Foi assim com a supremacia do interesse público sobre o privado que, sem ter uma fonte constitucional clara, serviu para fundamentar uma série de atos administrativos ao alvedrio dos direitos e das garantias fundamentais, até ser mitigada ou superada por parcela da doutrina publicista”. Cf. PAULA, Daniel Giotti de. *A Praticabilidade no Direito Tributário: conceito, fundamento e controle da complexidade da legislação tributária*. **Jota**: São Paulo, 22 out. 2018, *passim*.

⁹⁷⁵ PAULSEN, Leandro. **Curso...**, *op. cit.*, p. 111.

⁹⁷⁶ Sobre hipóteses *ad hoc* veja-se: COPI, Irving M. **Introdução à Lógica**. Trad. Álvaro Cabral. 2. ed. São Paulo: Mestre Jou, 1978, p. 405-411; POPPER, Karl. **A Lógica...**, *op. cit.*, p. 84-85. Com uma visão positiva a respeito delas: FEYERABEND, Paul. **Contra o Método**. Trad. Octanny S. da Mata e Leonidas Hegenberg. Rio de Janeiro: Francisco Alves, 1977, p. 77, 93 e 99.

⁹⁷⁷ Veja-se o julgado pelo STF na ADI n. 1851/AL, Rel. Min. Ilmar Galvão, Julg. 08.05.2002.

Como já expusemos, não temos nada contra a boa retórica e o uso de “lugares comuns”, que lhe são inerentes: trata-se de dimensão pragmático-discursiva que reputamos relevantíssima. Todavia, cremos que o apelo ao consequencialismo exige, na esteira do que predica MACCORMICK, a consideração de consequências jurídicas – e não meramente financeiras, econômicas ou de complexidade de gestão –, mormente ao tratar de algo que pode atingir de forma tão intensa garantias constitucionais como a Isonomia Tributária da forma como ela costumeiramente é entendida.⁹⁷⁸ Outrossim, parece-nos que a praticabilidade é mais do que um argumento retórico, como ficará claro, ainda que, obviamente, ela possa vir a ser usada com caráter de convencimento no âmbito discursivo.

3.2.1.1.10 A Praticabilidade como regra hermenêutica

Há menção da “praticabilidade” como uma regra hermenêutica, o que também aparece no pensamento de JOSEF ISENSEE, replicado por MISABEL DERZI, quando afirma que ela se assenta na ideia de que “as normas jurídicas nascem para serem observadas”, existindo “um tipo de interpretação ou um desdobramento da tradicional regra teleológica, inspiradora da fixação de inteligência e limites da compreensão das normas jurídicas”, pois “deve-se colher o sentido da norma que acarrete aplicação mais cômoda, simples, econômica e funcional”.⁹⁷⁹ A autora portuguesa ANA PAULA DOURADO também alude a uma segunda dimensão da praticabilidade – além de princípio constitucional – como um “elemento de interpretação teleológica”.⁹⁸⁰ É o sentido utilizado também por FRIEDRICH MÜLLER, ao tratar de regras tradicionais de interpretação de normas constitucionais.⁹⁸¹

Seria como pregar um minimalismo hermenêutico, onde “menos é mais” – ao estilo de diversos movimentos “minimalistas” atuais –, numa espécie de Navalha de Ockham exegética, como, aliás, também se vê em vertente contemporânea da Gramática Gerativa de NOAM CHOMSKY.⁹⁸² Ou, ainda, uma espécie de “regra de preferência”, como muitas vezes

Esclarecemos que não estamos aqui analisando o mérito da decisão. Para tanto, veja-se a subseção 7.5.3, *infra*.

⁹⁷⁸ MACCORMICK, Neil. **Retórica e o Estado de Direito**: uma teoria da argumentação jurídica. Trad. Conrado Hübner Mendes, Marcos Paulo Veríssimo. Rio de Janeiro: Elsevier, 2008, p. 147 e p. 152. Sobre o tema, veja-se a subseção 1.3.3.1, *supra*.

⁹⁷⁹ ISENSEE, Josef. Die Typisierende Verwaltung, p. 200 *apud* DERZI, Misabel de Abreu Machado. **Direito Tributário...**, *op. cit.*, p. 139. Veja-se também: DERZI, Misabel de Abreu Machado. **Família...**, *op. cit.*, p. 159; DERZI, Misabel de Abreu Machado. **Notas...**, *op. cit.*, p. 580; DERZI, Misabel de Abreu Machado. **Direito Tributário...**, *op. cit.*, p. 139; PAULA, Daniel Giotti de. **A Praticabilidade no Direito Tributário**: controle..., *op. cit.*, p. 147.

⁹⁸⁰ DOURADO, Ana Paula. **O Princípio...**, *op. cit.*, p. 686.

⁹⁸¹ MÜLLER, Friedrich. **Metodologia do Direito Constitucional**. Trad. Peter Naumann. 4. ed. São Paulo: RT, 2011, p. 80-81.

⁹⁸² Sobre o “minimalismo hermenêutico”, veja-se: FERNANDEZ, Atahualpa; FERNANDEZ, Manuella Maria. Interpretação jurídica, minimalismo metodológico e o papel da memória nos discursos

parece ocorrer com o chamado “princípio da supremacia do interesse público sobre o particular”.⁹⁸³

Sob tal recorte, nosso objeto de estudo não seria parte do direito positivo, mas uma regra técnica para o intérprete visando exegese supostamente mais adequada, como parte ou dimensão de uma interpretação teleológica. Não cremos, contudo, ser essa a natureza da praticabilidade: o referido método hermenêutico poderia ser reduzido à clássica técnica teleológica.

3.2.1.2 Diferenciando “praticabilidade”, “aplicabilidade”, “comodidade”, “normas de tratamento simplificado” e “redução da complexidade tributária”

Após a exposição sobre os diferentes sentidos nos quais a expressão “praticabilidade tributária” se manifesta, façamos um primeiro esforço de desambiguação, num esforço analítico, entre a “praticabilidade” como ínsita a todo o ordenamento jurídico e a “praticabilidade” que se costuma apontar em vários tipos de aplicação de norma tributária.

O que parte da doutrina chama de natureza lógico-jurídica configura, a nosso ver, os limites semântico-pragmáticos de todo o ordenamento, essa necessidade de que as normas incidam sobre o possível, que sejam exequíveis em sentido amplo. Do outro lado está a aplicação normativa de forma mais simplificada. Há como que dois níveis: a norma pode incidir sobre o possível, ser exequível, mas de forma mais completa, mais complexa. Diante disso, o aplicador pode resolver aplicá-la de modo sintético, mais simples.

Não convém que chamemos essas duas situações – tornar possível a aplicação normativa e tornar mais simples a aplicação normativa – com o mesmo nome, e daí parece decorrer uma certa obscuridade da dogmática sobre a praticabilidade. Chamemos a primeira de “**aplicabilidade**”; a segunda de “**praticabilidade**”. Trata-se de distinção próxima a que realizou DANIEL TEIXEIRA, mas diferenciando “praticidade” como algo ínsito ao ordenamento, a lhe dar funcionalidade, da “simplificação”, que lhe é inerente, mas que visa reduzir a complexidade de aplicação normativa.⁹⁸⁴ PAULO VICTOR ROCHA também identificou a

jurídicos terreaus. **Boletim Jurídico**, Uberaba, ano 12, n. 752, jul. 2011, [online]. Sobre os movimentos minimalistas, veja-se: WIKIPEDIA. **Minimalismo**, [online]. Sobre o método minimalista da gramática gerativa, veja-se: CHOMSKY, Noam. **The minimalist program**. Cambridge-EUA/Londres: The MIT Press, 1995, *passim*. Sobre o conceito de “Navalha de Occam”, veja-se a subseção 3.2.2.2 *infra*.

⁹⁸³ Sobre a utilização da supremacia do interesse público como regra de preferência, veja-se: ÁVILA, Humberto. Repensando o “Princípio da Supremacia do Interesse Público sobre o Particular”. **Revista Eletrônica sobre a Reforma do Estado (RERE)**, Salvador, Instituto Brasileiro de Direito Público, n. 11, set./nov., 2007, p. 3. Sobre a discussão acerca do conceito de “interesse público”, veja-se a subseção 2.3.3 *supra*. Veja-se também: PAULA, Daniel Giotti de. **A Praticabilidade no Direito Tributário: controle...**, *op. cit.*, p. 191.

⁹⁸⁴ TEIXEIRA, Daniel Alves. **Praticidade...**, *op. cit.*, p. 33-36. Distanciamo-nos, contudo, das

diferença, denominando a primeira de “simplificação viabilizadora”, um sentido estrito de praticabilidade ligado à noção de viabilidade, de “faticamente possível” e a segunda de “simplificação provedora de eficiência”, em que a aplicação é possível, mas haveria uma desproporção dos custos de arrecadação.⁹⁸⁵

Há uma ligação entre as noções de “aplicabilidade” e de “praticabilidade”. Mas são conceitos diversos, ambos afetos ao direito positivo, mas em planos distintos. Uma diferença de grau.

Levando ao extremo essa visão, de mais a mais, como todos os vocábulos são ambíguos e vagos em algum nível, toda a linguagem jurídica seria, nesse sentido, forma de praticabilidade. De outro lado, todo o funcionamento do direito se funda numa ficção: o conhecimento das leis por todos os cidadãos (art. 3º, Decreto-Lei 4.657/42, a Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro - LINDB) e todo o direito tributário, ao menos em relação aos tributos de materialidade não vinculada a uma atividade estatal, em presunções de capacidade contributiva objetiva, a eleger “fatos signos presuntivos de riqueza”, como já o afirmava BECKER.⁹⁸⁶ Ou seja, o direito inteiro, o direito tributário incluído, seriam expressões da “praticabilidade”, o que também foi percebido por RICARDO SIQUEIRA.⁹⁸⁷

Essa visão amplíssima da praticabilidade acaba, sobre impedir sua identificação específica e mesclá-la com conceitos assemelhados, por levar à identificação de todas as normas jurídicas como sua expressão, ao menos na seara tributária. Nesse sentido, falar de praticabilidade nos obrigaria a tratar de uma teoria geral do direito, ou, no mínimo, apresentar um novo manual de Direito Tributário, que de tudo falasse. Trata-se, nas palavras de RICARDO SIQUEIRA, de “uma primeira e incipiente noção de praticabilidade”.⁹⁸⁸ Ainda que concordemos

conclusões que ele daí deriva: a de que a simplicidade (que chamamos praticabilidade) seria algo ínsito à praticidade (que chamamos aplicabilidade), o que tornaria, nessa conotação, a praticidade um princípio, por ser um mandado de otimização na redução de complexidades.

⁹⁸⁵ ROCHA, Paulo Victor Vieira da. **Teoria...**, *op. cit.*, p. 310-315.

⁹⁸⁶ “A praticabilidade e a certeza da incidência das regras jurídicas tributárias, sempre induziu e, cada vez mais, induz o legislador a escolher, como elementos integrantes da hipótese de incidência, signos econômicos (fatos econômicos) ou signos jurídicos (fatos jurídicos), cuja existência faz presumir a existência de determinado gênero e espécie de renda ou de capital. É nas vias de acesso à renda e ao capital que surge a multiplicidade de naturezas jurídicas dos tributos, porque, a exemplo dos arquipélagos, apenas os prolongamentos da renda e do capital emergem no mundo jurídico, a fim de participarem como fato-signo presuntivo, na composição da hipótese de incidência da regra jurídica de tributação. E a Ciência Jurídica demonstra que estes signos são genuínas presunções ‘juris et de jure’ e como tal se comportam na fenomenologia da incidência da regra jurídica e resultante irradiação dos efeitos jurídicos”. Cf. BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria...**, *op. cit.*, p. 534-535.

⁹⁸⁷ CARVALHO, Ricardo Siqueira de. **Substituição...**, *op. cit.*, p. 246.

⁹⁸⁸ *Ibidem*, p. 246. REGINA HELENA COSTA, por exemplo, inclui no âmbito da praticabilidade normas tão díspares quanto, no plano constitucional, a que prevê a precedência da Administração Tributária (art. 37, XVIII), a possibilidade de identificação do patrimônio, rendimentos e atividades (parte final do art. 145, § 1º), na cláusula “sempre que possível” do mesmo dispositivo, no papel de definição de fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes da lei complementar (art. 146, III, “a”), na tributação diferenciada para micros e pequenas empresas (art. 146, III, “d” e seu parágrafo único,

com o enquadramento de várias dessas situações como técnicas de praticabilidade, como aprofundaremos oportunamente, a amplitude do sentido em tal uso é tamanha que pouco resta a falar no Direito Tributário fora desse tema.

Uma segunda desambiguação prévia deve ser feita entre a ideia de “**praticabilidade**” como uma noção pré-jurídica, proveniente da ciência econômica ou da administração, que serve de razão para uma técnica simplificadora – de cunho extrafiscal –, ou, ainda, como atributo, consequência, de determinadas formas de aplicação normativa e a “praticabilidade” que realmente nos interessa. Chamemos a primeira de “**comodidade**”, e manteremos o nome para o nosso objeto de estudo.

A “comodidade” é uma aspiração, um valor, uma meta, que está fora do Direito e que pode, obviamente, influenciar a sua construção.⁹⁸⁹ Trata-se, portanto, de conceito típico de política do Direito, que pode ou não servir de vetor ao legislador e acabar sendo incorporado em normas jurídicas, como seu fundamento pré-jurídico ou como uma qualidade num julgamento tipicamente axiológico de um observador externo. Claramente, há uma ligação entre a “comodidade” e a “praticabilidade”, mas elas não se equivalem: a diferença, aqui, é de natureza: uma está fora do Direito, outra faz parte do mecanismo do Direito Positivo.

Por fim, convém desde já assentar a ambiguidade existente em três usos da voz “praticabilidade” no âmbito tributário, que é bom antecipadamente desanuviar. Como aprofundaremos a seguir, pode-se falar da busca da simplificação tributária sob a óptica do Estado, do contribuinte ou de ambos.⁹⁹⁰ A cada diferente dimensão tem-se, na realidade, um objeto diverso: pode-se decompor analiticamente os três enfoques e, ao fazê-lo, perceber-se-á que a busca da simplificação do direito tributário como um todo tem relação com a Eficiência no sentido totalizante, de que já falamos, como no sentido de uma “boa administração”,

além do art. 179), os conceitos abertos do art. 148, a equiparação da pessoa natural a pessoa jurídica em contribuições (art. 149, § 3º), a incidência monofásica das contribuições (art. 149, § 4º), a cobrança da COSIP em faturas de energia elétrica (art. 149-A, Parágrafo Único), o não confisco (art. 150, IV), as imunidades (art. 150, VI e outros), as exceções à anterioridade (art. 150, § 1º), a autorização do “fato gerador presumido” (art. 150, § 7º), todos os termos imprecisos na fixação da materialidade competencial tributária dos impostos e contribuições (art. 153 a 156 e art. 195); as “exceções” à legalidade (art. 153, § 1º), a seletividade para o ICMS e para o IPI (art. 153, § 3º, I e art. 155, § 2º, II), a não-cumulatividade (art. 153, § 3º, II e art. 155, § 1º, I), a possibilidade de delegação da capacidade tributária ativa no ITR (art. 153, § 4º) no plano legal, a extinção da para-fiscalidade das contribuições previdenciárias com a criação da Receita Federal do Brasil - RFB (Lei Federal n. 11.457/2007), todos os conceitos jurídicos indeterminados, cláusulas gerais, diferimentos tributários, solidariedade, o lançamento por homologação, a compensação, os parcelamentos especiais *etc.* Cf. COSTA, Regina Helena. **Praticabilidade...**, *op. cit.*, p. 98-99, 225-306. Também incluindo a criação da RFB no bojo da praticabilidade: ROCHA, Thiago Maia Nobre. **Praticidade...**, *op. cit.*, p. 53.

⁹⁸⁹ “Enfim, a praticabilidade se encontra definida na linguagem, como postulado da ciência das finanças, no sentido técnico e econômico. Também frequentemente utilizada como ferramenta de eficiência fiscal, a praticabilidade passa, então, ao interesse da hermenêutica, o que demanda aferição jurisdicional”. Cf. ZILVETI, Fernando Aurélio. **Simplicius...**, *op. cit.*, p. 185.

⁹⁹⁰ Veja-se a subseção 3.3.1, *infra*.

calcada na busca do interesse público primário; de igual modo, a busca da simplificação sob a óptica exclusiva do sujeito passivo tributário calca-se num juízo político que é positivado juridicamente, que também parece ser afeto à tutela de interesse público primário na busca da eficiência totalizante.⁹⁹¹ Por sua vez, ao focar a busca da simplificação normativa sob a óptica exclusiva do Estado, tem-se a nítida tutela de interesse público secundário, um interesse estatal, que também pode ser remetido à noção de eficiência, mas, dessa vez, em algumas de suas dimensões, de que voltaremos a tratar oportunamente.⁹⁹²

Para evitar a amplitude semântica excessiva, que pouco auxiliaria no esclarecimento de nosso objeto de estudo, fixaremos como **“praticabilidade”** a técnica de aplicação normativa pelo Estado que seja eficiente sob sua óptica, ainda que possa ter efeitos de “eficiência” também para o contribuinte, na dimensão perlocucionária. As normas que especificamente visam a simplificar a situação do contribuinte, que não são parte de nossa preocupação neste trabalho, chamaremos de **“normas de tratamento simplificado”**.⁹⁹³ Já a busca pela simplificação do sistema tributário como um todo pode ser denominada de **“redução da complexidade tributária”**.

Essas distinções que ora realizamos têm cunho estipulativo e servem para que não caiamos em ambiguidades internas em nosso estudo. Nos auditórios doutrinário e jurisprudencial encontrar-se-á o vocábulo “praticabilidade” utilizado de forma indistinta para referir os três objetos, e, nesse aspecto, nosso esforço serve apenas como uma advertência sobre a existência das ambiguidades, auxiliando futuras análises sobre o tema.

3.2.2 SEGUNDA APROXIMAÇÃO: UMA VISÃO SINTÁTICO-SEMÂNTICA

3.2.2.1 Aplicando a norma superior de forma mais simples

Como antes fixamos, a análise sintático-semântica do Direito possui relevância incontestável.⁹⁹⁴ Mas o seu foco na estrutura da norma jurídica e do sistema jurídico, aspectos estáticos do Direito na classificação kelseniana, assim como sua visão formal da nomodinâmica, dificultam sobremaneira, quando não impedem, a análise de alguns fenômenos jurídicos. A praticabilidade tributária, da forma como estamos a recortá-la, é um deles.

⁹⁹¹ Veja-se a subseção 2.5.3.3.2, *supra*.

⁹⁹² Veja-se a subseção 3.3.3.2, *infra*.

⁹⁹³ Note-se que PAULO VICTOR ROCHA inclui ambos os conceitos em sua classificação de “simplificação provedora de eficiência”. Cf. ROCHA, Paulo Victor Vieira da. **Teoria...**, *op. cit.*, p. 314. SÉRGIO ROCHA alude a uma “praticidade material” referente às normas tributárias impositivas e a uma “praticidade formal” referente aos deveres instrumentais. Cf. ROCHA, Sérgio André. **A tributação...**, *op. cit.*, p. 12-13.

⁹⁹⁴ Veja-se as subseções 1.2.1, 1.2.3 e 2.2 *supra*.

A aplicação simplificada de normas não transparece facilmente na estrutura normativa – creia-se ou não em homogeneidade sintática das normas jurídicas, do ponto de vista formal uma norma “simples” e outra “normal” não se diferenciam *a priori* – e não se diferencia, aparentemente, de qualquer outra aplicação do ponto de vista formal na nomodinâmica – um órgão ou uma autoridade competente expede uma outra norma, mais concreta, em aplicação da norma superior, até o ato final de aplicação ou cumprimento material do objeto da prescrição jurídica.⁹⁹⁵

Quando muito, restariam marcas frágeis nessa dimensão de análise: a verificação de aplicações normativas consideradas heterodoxas no consenso do que seria a nomodinâmica “normal”, com atalhos ou bifurcações inesperadas – imagine-se o protesto de Certidões de Dívida Ativa – CDA ao invés do ajuizamento da execução fiscal –; ou a utilização direta, na norma aplicada, de conceitos que são índices da materialidade prevista na norma de competência tributária ou do conceito fixado legalmente – a receita bruta como materialidade do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços – ICMS no Simples Nacional, ou o arbitramento realizado pelo fiscal tributário do valor do ICMS com base na receita bruta apurada, no ato de lançamento.

Tudo isso, contudo – sem problematizarmos no momento a validade dos procedimentos – está contido como possibilidade, em potência, nas normas de competência tributária constitucionais ou nas normas de competência administrativa do Estado na aplicação das leis. São aplicações possíveis e que se presumem legítimas e válidas até que sejam retiradas do sistema jurídico, acaso ultrapassem algum limite prescrito pelo próprio sistema.

É que as molduras normativas que se constroem das normas de competência tributária e de atuação administrativa possuem uma abrangência considerável. Mais ou menos considerável, mas ainda assim, com um espaço de liberdade não desprezível ao aplicador. Como toda a linguagem é marcada pela ambiguidade e vagueza, em maior ou menor grau, obviamente haverá um campo em que se terá por consensual existir claríssima atuação fora da moldura, outro de óbvio enquadramento e, no mais, uma faixa de incerteza, penumbra ou de zona cinzenta aberta ao debate dos auditórios da dogmática e dos contenciosos administrativo e judicial, sem uma resposta matemática, calhando bem recordar os ensinamentos, a respeito disso, de HART e de CARRIÓ.⁹⁹⁶

⁹⁹⁵ Talvez essa seja uma das razões do esforço em alçar a praticabilidade ao altiplano dos princípios: ao menos, ela apareceria como norma jurídica implícita, a facilitar-nos a sua identificação e acalmar nossos anseios sintático-semânticos, tão fortes na dogmática tributária brasileira, como visto. Seria algo ainda etéreo, mas mais palpável aos sentidos que costumeiramente utilizamos no trato do jurídico.

⁹⁹⁶ HART, Herbert. L. A. **El concepto de Derecho**. 2. ed. Trad. Genaro R. Carrio. Cidade do México: Editora Nacional, 1980, p. 14-16. Afirma CARRIÓ: “*Hay un foco de intensidad luminosa donde se*

Daí que, do ponto de vista sintático-semântico, tem-se uma certa miopia em relação à praticabilidade. Do ponto de vista interno, sob tal recorte, é difícil ter critérios de identificação claros. É que vemos a praticabilidade como uma forma de aplicação/criação de normas, algo ínsito à dinâmica do direito, mas que se diferencia essencialmente de outras formas pelo seu *telos*: a finalidade de aplicação eficiente para a Administração Pública, ainda que deixe pegadas no aspecto estrutural. Assim sendo, sua identificação só pode ser realizada a contento no âmbito semântico-pragmático de análise.

Obviamente, há uma relação sintática entre as normas aplicada e a resultante da aplicação, no processo de aplicação em que está a praticabilidade, e isso é percebido por DERZI quando trata da praticabilidade em sentido vertical.⁹⁹⁷

Veja-se que se a norma de competência constitucional autoriza a criação de um imposto sobre a renda e o legislador prevê em lei que tal imposto incidirá sobre a receita bruta, de três, uma: (i) ou se está diante de uma flagrante inconstitucionalidade; (ii) ou se está diante de um outro tributo cuja validade terá que ser analisada com base em outras normas de competência; (iii) ou o legislador atuou com base no campo de incerteza semântica da moldura normativa da norma de competência, que permitiria um tal proceder no seu entendimento. A resposta sobre se isso é lícito ou não em nosso ordenamento é a “pergunta de ouro” em nosso tema.

Nesse último caso, pode-se ter um entimema normativo: criou-se o imposto sobre a receita bruta porque ela reflete indiretamente a renda do contribuinte. Esse raciocínio típico do que se denomina “presunção jurídica”, não transparece na estrutura normativa, apenas se vê a incongruência semântica entre os conceitos contidos nas normas superior e inferior, causando estranheza ao exegeta. Para a compreensão da praticabilidade, portanto, o instrumental sintático-semântico é pouco.

*agrupan los ejemplos típicos, aquellos frente a los cuales no se duda que la palabra es aplicable. Hay una mediata zona de oscuridad circundante donde caen todos los casos en los que no se duda que no lo es. El tránsito de una zona a otra es gradual: entre la total luminosidad y la oscuridad total hay una zona de penumbra sin límites precisos”. CARRIÓ, Genaro R. **Notas sobre derecho y lenguaje**. 4 ed. Buenos Aires: Abeledo-Perrot, 1990, p. 33-34.*

⁹⁹⁷ “[...] base a hierarquia das normas, é útil questionar a validade da norma inferior que estabelece abstrações, tipos ou presunções com o objetivo de possibilitar a execução de norma hierarquicamente superior. [...] se considera relevante a relação entre norma exeqüente e norma a executar. A norma executiva contém, muitas vezes, presunções, ficções e esquemas (que, em geral, se convertem em conceitos fechados), em regra não autorizados pela norma superior, mas úteis à sua execução”. Cf. DERZI, Misabel de Abreu Machado. **Direito Tributário...**, *op. cit.*, p. 320. Aqui, importante anotar a ressalva que fizéramos antes: “Só fazemos aqui, ressalva no que tange à afirmação da autora quanto à inexistência, em regra, de autorização da norma superior para a utilização da praticabilidade. É que, como visto, se não há autorização – ainda que não expressamente constante dos enunciados prescritivos, mas encontrável no nível da norma jurídica –, a norma inferior não poderia conter elementos simplificadores da execução da norma superior, sob pena de não se coadunar com o sistema jurídico”. Cf. CUNHA, Carlos Renato. **O Simples Nacional...**, *op. cit.*, p. 186.

Seja como for, o máximo que podemos alcançar no recorte estrutural para a identificação de nosso objeto de estudo é, desde um ponto de vista externo, identificar as normas de competência tributária legais e administrativas que tenham ligação de subordinação com a norma-princípio da Eficiência Administrativa ou que se refiram, expressamente, a instrumentos simplificadores. Foi nesse sentido que, em trabalho anterior, de recorte primordialmente sintático-semântico, definimos a praticabilidade tributária como “uma classificação científica das normas de competência tributária, retirando do gênero uma classe, ligada à ideia de simplificação da execução da norma jurídica hierarquicamente superior”.⁹⁹⁸

Se é um conceito que bem serviu aos objetivos de nossa análise naquele momento, que não tinha a praticabilidade como objeto, não podemos deixar de apontar suas debilidades, deixando toda a autocondescendência de lado: trata-se de visão parcial e que não capta o essencial do fenômeno identificado pela doutrina. Ainda que seja verdadeiro – em referido recorte semiótico –, é limitado, sendo necessário mais para a compreensão do tema. Ou seja, não afirma algo errado, mas algo marginal.

Feitas as desambiguações anteriores dos sentidos de “aplicabilidade” (limite semântico-pragmático de todo o direito), “comodidade” (aspiração de política do Direito Tributário), “normas de tratamento simplificado” (em prol do sujeito passivo da relação jurídica tributária) e “redução da complexidade tributária” (com olhos para o sistema tributário como um todo), continuamos a crer que “praticabilidade” é uma “classificação científica”. Sua identificação se dá na linguagem descritiva da Ciência do Direito, é o nome que se dá a algo, separando classes. Ela é vislumbrada desde o ponto de vista de observadores externos.

Também cremos que tal classificação se dá em relação a algo relacionado à ideia de simplificação de execução de norma superior, ou seja, transparece no cotejo entre a norma criada e a norma aplicada. Note-se que, desde o início, o conceito dependia de uma alusão funcional, de cunho semântico-pragmático.

Há, obviamente, uma relação com as normas de competência pois é com base nelas que se cria a norma que, supostamente, está a simplificar a execução de norma superior. Mas não se trata de uma classificação das “normas de competência”. Há uma relação com elas, mas a classificação científica “praticabilidade” denomina outra coisa.

Precisamos, dessarte, ir além.

3.2.2.2 O simples, o complexo e a “Navalha de Ockham”: estaria a “Lei do Menor Esforço” positivada?

⁹⁹⁸ CUNHA, Carlos Renato. **O Simples Nacional...**, *op. cit.*, p. 186.

Separamos, acima, os conceitos de “aplicabilidade” e “praticidade”, num primeiro esforço analítico. É que misturar as duas situações que se encontram em planos diferentes e que, ainda que tenham uma ligação semântica, se referem a objetos distintos, redundando em confusão. Veja-se que uma coisa é falar da “possibilidade” de aplicação de uma norma, seja como for, o que, filosoficamente, pode-se entender de dois modos: possível como “não impossível” ou possível como “necessário”.⁹⁹⁹ Outra, bem diferente, é aplicar o que é “possível” de um modo “prático”. Filosoficamente, “prático” pode ser “o que se dirige a ação” numa visão aristotélica, “o que pode traduzir-se em ação”, mais ligado à linguagem comum, daquilo “que é fácil ou imediatamente traduzível em ação, no sentido, p. ex., de produzir sucesso ou proporcionar vantagem” e o “que é racional na ação”, num sentido kantiano.¹⁰⁰⁰

Ora, a aplicabilidade ser possível faz parte dos limites semântico-pragmáticos do Direito. A possibilidade de um discurso racional leva em consideração essa máxima, já exposta por ALEXY: “[o]s limites realmente dados de possibilidade de realização devem ser levados em conta”, ou seja, “os discursos práticos devem oferecer resultados que sejam praticamente realizáveis”.¹⁰⁰¹

Há, então, que se separar o que é possível, incluindo o complexo, do que é “simples” – termo também de grande discussão filosófica e epistemológica. Filosoficamente, “simples” se contrapõe a complexo como algo que “carece de variedade ou de composição, vale dizer, o que existe de um único modo ou é destituído de partes”; epistemologicamente, considera-se uma teoria científica simples aquela que tem por característica a “exigência de economia”.¹⁰⁰²

Percebe-se que separar o que é simples do que é complexo, o que é econômico do que não o é, ainda que possa ser considerado algo de pouca transcendência numa visão de senso comum, como que evidente, nada tem de “simples”, com o perdão do trocadilho.

Em relação ao aspecto filosófico, no que diz respeito ao que é finito, econômico é o “que produz o resultado máximo com o esforço mínimo”, daí se falar da Lei do Menor Esforço, que se encontra subjacente na chamada Navalha de Ockham, princípio científico muito utilizado do ponto de vista epistemológico desde o século XIV, que poderia ser sintetizado na busca da simplificação na construção das teorias científicas.¹⁰⁰³ Para muitos, “a navalha de

⁹⁹⁹ ABBAGNANO, Nicola. **Dicionário...**, *op. cit.*, p. 778.

¹⁰⁰⁰ *Ibidem*, p. 786. ARISTÓTELES. **Ética a Nicômaco**. Trad. Pietro Nasseti. São Paulo: Martin Claret, 2004, p. 17-18 (I, 2, 1094 b); KANT, Immanuel. **Crítica da razão pura**. 5. ed. Trad. Manuela Pinto dos Santos e Alexandre Fradique Morujão. Lisboa: Calouste Gulbenkian, 2001, p. 646-651 (Cap II, Seção I do Livro II, II).

¹⁰⁰¹ ALEXY, Robert. **Teoria da Argumentação Jurídica**. Trad. Zilda Hutchinson Schild Silva. São Paulo: Landy, 2001, p. 199.

¹⁰⁰² ABBAGNANO, Nicola. **Dicionário...**, *op. cit.*, p. 902.

¹⁰⁰³ Tal princípio, baseado nos ensinamentos de Guilherme de Ockham, costuma ser expresso pelas seguintes máximas “*Pluralitas non est ponenda sine necessitate*” (A pluralidade não deve ser posta sem necessidade); “*Frustra fit per plura quod potest fieri per pauciora*” (É vão fazer com mais o que

Occam é útil. Mais: é indispensável”, como entende PONTES DE MIRANDA.¹⁰⁰⁴

Haveria, então, uma Lei do Menor Esforço no âmbito jurídico, uma força cogente a exigir cada vez maior simplicidade/economia na aplicação normativa? Há uma Navalha de Ockham positivada ou como parte da essência própria do Direito Positivo?

Há duas formas de se analisar as questões acima. A primeira, numa análise do modo-de-ser do jurídico, empiricamente, aproximando-o de uma realidade linguística, como uma “língua” na metáfora que vimos utilizando desde o início. A segunda, do ponto de vista do dever-ser, do conjunto de normas efetivamente existentes num dado ordenamento.

Vendo o Direito como uma língua, em seu aspecto discursivo, pragmático, do dia-a-dia, poderíamos afirmar que, até certo ponto, aplicar-se-iam as mesmas “leis” linguísticas de toda língua natural: haveria uma tendência de “falar” a língua como menor esforço possível, surgindo “abreviaturas”, “elipses”, “generalizações semânticas” etc. O limite para essa tendência é consensual, dá-se nos auditórios dos aplicadores e da dogmática, esta como uma metalinguagem crítica, podendo-se chegar a um tal nível de “vulgaridade” linguística que nos afastaríamos dos limites da “língua” e falaríamos outro “idioma”. Aqui, partimos da existência dessa tendência pragmática de menor esforço linguístico na aplicação do Direito sem a julgarmos como boa ou má, apenas como um fato, e sem que isso signifique que haja uma obrigação sistêmica de que isso ocorra do ponto de vista normativo ou lógico. Ou seja, a “simplificação” da “fala” jurídica nos parece um fato, ela ocorre, mas isso não é, necessariamente, uma imposição jurídica.

Do ponto de vista normativo, a exigência de uma simplicidade/economia como norma jurídica é algo que depende de cada ordenamento, é respondido pelo próprio direito positivo. Não há, logicamente, a necessidade de se exigir aplicação simplificada de normas; pelo contrário, pode-se exigir normativamente a aplicação mais formal, burocratizada, complexa possível. Há que se analisar o direito positivo.

3.2.2.3 Sobre normas simplificadoras e modais deônticos

se pode fazer com menos) e “*Entia non sunt multiplicanda praeter necessitatem*” (as entidades não devem ser multiplicadas além da necessidade) e baseia-se na ideia de que dentre as possíveis explicações de algum fenômeno que chegam ao mesmo resultado, deve-se preferir a que seja mais simples, ou seja, uma parcimônia científica. Cf. ABBAGNANO, Nicola. **Dicionário...**, *op. cit.*, p. 298-299.

¹⁰⁰⁴ PONTES DE MIRANDA, Francisco Cavalcanti. **O problema fundamental do conhecimento**. 2. ed. Campinas: Bookseller, 2005, p. 316-317. A ideia é sedutora, mas KARL POPPER diagnostica a falta de consenso sobre o que seria a “simplicidade” para a preferência de teorias científicas. Ele coloca em relevo a inexistência de critérios objetivos para a indicação do que seria “mais simples” – tratar-se-iam, na realidade, de preferências de cunho estético ou pragmático, situação da qual ele se afasta ao identificar a simplicidade com o grau de falseabilidade de uma teoria: quanto mais facilmente falseável, mais simples ela seria. Cf. POPPER, Karl. **A Lógica...**, *op. cit.*, p. 148-159.

A partir das ponderações até aqui feitas, podemos afirmar que a “praticabilidade” normativa, como algo exigível pelas normas de competência não é universal, mas conjuntural: depende das previsões do ordenamento positivo, podendo ser permitida/facultada, obrigatória ou proibida, dentro das possibilidades de fixação das condutas humanas pelo direito.¹⁰⁰⁵ No caso brasileiro, há algumas simplificações de aplicação que são permitidas/facultadas, outras que são proibidas e algumas que são obrigatórias. Isso tudo não nega uma tendência de aplicação simplificada na *práxis*, como sói ocorrer com os atos de fala em qualquer língua. Essa tendência, de cunho semântico-pragmático, pode ser mais ou menos tolerada por cada direito positivo ou pelo contexto discursivo no qual ele se insere.

No caso do Direito positivo brasileiro, no que se refere à atuação estatal, parece-nos que há norma jurídica a permitir uma atuação simplificada, que já mencionamos: o Princípio da Eficiência. Mas por que dizemos “permitir” e não “obrigar” a simplicidade? É que o dever é de atuação “eficiente”, mas, como vimos, o termo “eficiente” possui uma enorme amplitude semântica: ao aplicador/criador da norma, num determinado contexto, ser eficiente pode ser a aplicação mais complexa da norma, mais detalhista, mais específica, para o atendimento de um interesse público primário de justiça/igualdade individuais; pode ser, em contexto diverso, aplicá-la/criá-la de modo econômico, célere, simplificado, em quantidade, para atingir um interesse público primário de justiça/igualdade genérica, por exemplo.

Desse modo, o Princípio da Eficiência exige a aplicação/criação de normas de modo eficiente em todos os âmbitos de atuação estatal; isso pode ser, em certos contextos, sua aplicação simplificada, mas não há identificação automática entre os conceitos. Há um espaço de discricionariedade para o legislador nesse campo, sujeito aos controles típicos de constitucionalidade das leis, e há um espaço de liberdade à Administração Tributária, também sob os limites da moldura legal e de controle jurisdicional. Tudo a resolver-se no campo discursivo-argumentativo, sem régua a precisar de forma matemática as fronteiras.

Tem-se, como regra em nosso sistema, para essa finalidade, a permissão débil a que alude ALCHOURRÓN.¹⁰⁰⁶ São poucos os casos em que existem permissões fortes – como a que se vê no art. 150, § 7º, CF/88. O próprio Direito Positivo pode, no entanto, impor a simplicidade de aplicação normativa: é o caso, no direito brasileiro, da obrigação de tratamento simplificado a micro e pequenas empresas (art. 146, III, “d”, Parágrafo Único e art. 179, CF/88).¹⁰⁰⁷ Nessa hipótese, tem-se o modal deôntico “obrigatório” transparecendo nas normas de competência tributária, que aludem expressamente à função “simplificar”.

¹⁰⁰⁵ Sobre os modais deônticos, veja-se a subseção 1.2.1.3 *supra*.

¹⁰⁰⁶ ALCHOURRÓN, Carlos E. *Logica de normas y logica de proposiciones normativas*. In: ALCHOURRÓN, Carlos E.; BULYGIN, Eugenio. **Análisis lógico y Derecho**. Madrid: Centro de Estudios Constitucionales, 1991, p. 31-33. Veja-se a subseção 1.2.1.3 *supra*.

¹⁰⁰⁷ Note-se que tais enunciados, em especial a do art. 179, da CF/88 têm por foco a simplificação para o contribuinte. Há, contudo, aspectos delas que se referem a uma simplificação também para o Estado. Aprofundaremos essas distinções posteriormente (veja-se a subseção 3.3.1, *infra*).

Note-se que parcela relevante da doutrina pátria, com base em eminentes autores estrangeiros, identifica as chamadas “normas simplificadoras” no âmbito tributário, como um *tertius genius* funcional, ao lado das normas de função arrecadadora e sociais/extrafiscais, sem haver entre elas uma relação de exclusão: as funções podem coexistir. É o caso, com diferentes enquadramentos de natureza jurídica, de SCHOUERI, ÁVILA, PITTEN VELLOSO, SAAD e SIQUEIRA DE CARVALHO com base, exemplificativamente, em KLAUS VOGEL, GERD WILLI ROTHMANN, KLAUS TIPKE e JOACHIM LANG.¹⁰⁰⁸ Trata-se, como bem exposto por SCHOUERI, de uma distinção de cunho pragmático, não estrutural.¹⁰⁰⁹

É, sem dúvida, uma classificação possível e legítima, mas que não utilizaremos. É que nos parece que a regra em nosso sistema não é a de normas que determinam a simplificação, mas de normas que são aplicadas de forma simplificada com fulcro na possibilidade/faculdade contida nas normas de competência tributária e na margem de liberdade de atuação da Administração na aplicação das leis com base na autorização geral do Princípio da Eficiência. Mais que prescrições do direito – a que a classificação em “normas simplificadoras” parece aludir – tem-se uma prática com base em autorizações gerais.

Se por normas de simplificação quer-se referir às normas que são aplicadas de forma simplificada, o conceito se identificaria com o do conjunto de casos ou técnicas de praticabilidade, num caso de sinonímia. Se a referência inclui normas que visam tornar mais simples o sistema tributário como um todo, por meio, v.g., da diminuição das obrigações acessórias do contribuinte, ganharia um campo semântico mais amplo do que o que estamos a tratar neste trabalho, aproximando-se das noções de eficiência tributária global, que atinge todo o sistema e que identificamos como “normas de tratamento simplificado” ou “redução da complexidade tributária”, conforme o caso. Ademais, tal função, nesse caso, poderia ser reduzida à extrafiscalidade num sentido amplo.¹⁰¹⁰ Por tais razões, não nos prenderemos a

¹⁰⁰⁸ SCHOUERI, Luís Eduardo. **Normas...**, *op. cit.*, p. 27 e p. 32; ÁVILA, Humberto. **Teoria da Igualdade...**, *op. cit.*, p. 88; ÁVILA, Humberto. **Imposto...**, *op. cit.*, p. 124-125; VELLOSO, Andrei Pitten. **Fundamentos...**, *op. cit.*, p. 3-4; SAAD, Sergio Sydionir. **Simplificação...**, *op. cit.*, p. 16-25; CARVALHO, Ricardo Siqueira de. **Substituição...**, *op. cit.*, p. 242; VOGEL, Klaus. Die Abschichtung von Rechtsfolgen im Steuerrecht, p. 106-107 *apud* SCHOUERI, Luís Eduardo. **Normas...**, *op. cit.*, p. 27; ROTHMANN, Gerd Willi. Tributação, Sonegação e Livre Concorrência. In: FERRAZ, Roberto. **Princípios e Limites da Tributação**. São Paulo: Quartier Latin, 2009, p. 336-340; TIPKE, Klaus; LANG, Joachim. **Direito...**, *op. cit.*, p. 175-178.

¹⁰⁰⁹ SCHOUERI, Luís Eduardo. **Normas...**, *op. cit.*, p. 29.

¹⁰¹⁰ *Ibidem*, p. 32-33. A respeito deste ponto, vale destacar a precisa observação de Ricardo Siqueira de Carvalho: “No mais, cumpre observar que SCHOUERI, aparentemente, não inclui as normas de função simplificadora dentro do gênero da extrafiscalidade [...]. Diz-se ‘aparentemente’ porque, linhas antes, o autor, ao discorrer sobre a ideia de extrafiscalidade, alega que, sendo ela tudo aquilo que se mostre diverso da mera fiscalidade, ‘...ali se incluirá, por exemplo, a função de mera simplificação do sistema tributário’. Mas o autor, ao que tudo indica, parece querer se afastar desse conceito pela negativa, optando por identificar o gênero da extrafiscalidade como o conjunto das normas indutoras (extrafiscalidade em sentido estrito) e de outras não fiscais, de conteúdo social”. Cf. CARVALHO, Ricardo Siqueira de. **Substituição...**, *op. cit.*, p. 240 (nota 763).

tal distinção.

Neste ponto fica claro que não enquadrámos a “praticabilidade”, nesse conceito estrito, como uma função extrafiscal tributária per si. Como mera aplicação simplificada de normas superiores, ela pode dar ensejo a normas tributárias de cunho fiscal ou extrafiscal, indiferentemente.¹⁰¹¹ A prática, em si, é neutra em relação às funções das normas tributárias.

3.2.3 TERCEIRA APROXIMAÇÃO: UMA VISÃO SEMÂNTICO-PRAGMÁTICA

3.2.3.1 A “língua” jurídico-tributária em sua forma padrão ou culta, segundo os seus “gramáticos”

Dizíamos antes que uma boa ideia para o início das reflexões sobre nosso tema era a máxima “o ótimo é inimigo do bom”. A aplicação em intensidade máxima do potencial das normas jurídicas no sentido de sua individualização, de atendimento a uma legalidade estrita com a previsão dos mínimos detalhes, do atendimento rigoroso e exato da capacidade contributiva do caso concreto, da verificação detalhadíssima das provas de ocorrência dos fatos, da concessão de uma ampla defesa amplíssima... isso e mais seriam ótimos. Quiçá, para o direito positivo brasileiro, sejam ótimos, mas não sejam bons, por levarem à impossibilidade de efetiva aplicação normativa, com a quebra da igualdade de tratamento entre os contribuintes em fatos. Mais que isso: talvez, a aplicação normativa, ainda que possa se dar no nível “ótimo”, não tenha que sê-lo necessariamente, contentando-se nosso direito positivo com um nível “bom”.

Mas isso não deixa de ser algo inusitado. Foquemos no aspecto eminentemente tributário da questão. As normas constitucionais outorgam competência tributária para que os Poderes Legislativos de todos os entes federativos instituam tributos por lei; os parlamentos têm uma considerável margem de liberdade sobre o “como” instituí-los, limitados pelas próprias regras positivas e negativas de competência. Ao criar os tributos, outorgam às Administrações Tributárias da respectiva pessoa política competência administrativa para a aplicação das normas tributárias, com uma considerável – ainda que menor – margem de liberdade, dentro da moldura legal, sobre o “como” fazê-lo.

Se assim é, se há um campo maior ou menor de liberdade no “modo de aplicar/criar” normas tributárias, da Constituição à lei e desta aos atos administrativos, como identificar a praticabilidade? Ela já não seria parte – se de acordo com o Direito – dos próprios campos de liberdade do aplicador normativo? Como diferenciamos algo mais praticável do que não o é? Em suma: qual o critério classificatório que levou a doutrina a separar os modos de atuação

¹⁰¹¹ Sobre a discussão de enquadramento da praticabilidade como extrafiscalidade, veja-se: ROCHA, Paulo Victor Vieira da. **Teoria...**, *op. cit.*, p. 162-164.

estatal-tributária, distinguindo-as em afetas ou não à praticabilidade?

Para dizer que algo é simples estamos separando-o do conjunto semântico das coisas não-simples ou mais complexas. Ainda que haja aqui distinções em graus e não de modo binário, algum índice de *discrímen* deve existir; se não houver, não há nada no Direito Positivo que possa ser denotado pelo termo “praticabilidade” e estaremos diante de nosso “unicórnio”, novamente.

Separar um “modo de fazer” o Direito entre o ordinário (o normal, o menos simples ou mais complexo) e o extraordinário (o heterodoxo, o mais simples ou o menos complexo) é o que, intuitivamente, faz a dogmática ao identificar um objeto chamado “praticabilidade”. É uma distinção que parece bem intuída por ALESSANDRO MENDES CARDOSO entre uma atuação “clássica” e uma de acordo com a praticabilidade, assim como por IGOR SANTIAGO, entre “simplificação” e “ortodoxia” tributárias.¹⁰¹² Vejamos como isso se daria. Chamemos o primeiro de **modo “padrão”** e o segundo de **modo “simplificado”**. Qual seria o modo padrão de aplicação normativo-tributária?

Inicialmente, abramos parênteses. Partindo do recorte positivista de aproximação do estudo do Direito, recordamos que há um escalonamento hierárquico que vai do ápice (o Texto Constitucional) à norma última de aplicação, dentro da conhecidíssima e já mencionada “pirâmide kelseniana”.¹⁰¹³ Esse é um enfoque estático e sintático-semântico. No aspecto dinâmico, há uma cadeia de aplicações das normas superiores por órgãos autorizados pelo ordenamento, que o fazem criando novas normas jurídicas cada vez mais individuais e concretas, até chegarmos ao último ato de aplicação material do mandamento normativo. Nesse enfoque, a Constituição, como norma fundante do sistema, nada aplica, só permite ou veda a futura aplicação: ela contém valores positivados, valores extrajurídicos diversos, inclusive, eventualmente, anseios por um sistema tributário mais eficiente, como parece ser o caso de nosso texto constitucional atual.¹⁰¹⁴

¹⁰¹² “É de fácil visualização que caso fosse imposto à administração tributária uma atuação ‘clássica’, com o lançamento de ofício de cada fato gerador ocorrido, no que se refere a todos os tributos existentes, o aparato necessário para o cumprimento de suas atividades seria totalmente irrazoável. Ou melhor, seria impraticável a atividade arrecadatória nesses moldes”. Cf. CARDOSO, Alessandro Mendes. **A responsabilidade...**, *op. cit.*, p. 158. Por sua vez, IGOR SANTIAGO alude aos interesses contrapostos na questão como se fosse colocado numa arena, de um lado o “clamor dos Fiscos por simplificação e do outro [...] o protesto dos contribuintes por ortodoxia [...]”. SANTIAGO, Igor Mauler. **Praticabilidade...**, *op. cit.*, p. 290.

¹⁰¹³ Veja-se a subseção 1.2.3, *supra*.

¹⁰¹⁴ De outro lado, deixamos esclarecido, desde já, que a visão que aqui se apresenta é simplificada, simplória e, até mesmo, caricaturizada: a realidade é muito mais complexa e as discussões acadêmicas a respeito de cada um desses pontos são consideráveis. Em especial, há certa artificialidade na construção do “modo padrão” de aplicação no que tange à constituição do crédito tributário: se no “sistema” construível diretamente dos enunciados prescritivos do CTN se exige o lançamento tributário, realizado pela Administração Tributária, desde há muito a dogmática tem realizado uma releitura sistemática para considerar que há permissão para o autolancamento por parte do contribuinte, com nuances classificatórias, no que se refere ao “lançamento por

Pois bem. A CF/88 prevê normas de competência tributária, positivas e negativas. Com base nelas, o legislador de uma das pessoas políticas de nossa Federação institui, por meio do veículo “lei”, uma norma de incidência tributária com a previsão, genérica e abstrata, de todos os elementos definidores da hipótese e do consequente normativos – observada a ideia de Estrita Legalidade Tributária (art. 150, I, CF/88) –, assim como prevendo, nos critérios normativos, conceitos que se adequam perfeitamente aos conceitos constantes das normas de competência – o que atende, além da própria noção da Legalidade, também a igualdade, seja pela capacidade contributiva no caso dos tributos não-vinculados a uma atividade estatal, seja pela retributividade típica dos tributos vinculados, com a indicação precisa, dos critérios material, temporal e espacial da hipótese e dos critérios pessoal e quantitativo do consequente, voltada para aquele que é o titular da riqueza tributada ou que diretamente usufruirá do serviço público ou sofrerá a restrição administrativa do poder de polícia estatal, o contribuinte, o destinatário constitucional tributário, na nomenclatura de MARÇAL JUSTEN FILHO.¹⁰¹⁵

Veja-se que, como já esclarecemos alhures, de uma norma de competência tributária extraem-se algumas consequências muito claras, decorrentes de seu campo sintático-semântico, permitindo a instituição do tributo e, pela interdefinibilidade dos modais deônticos, proibindo determinadas condutas.¹⁰¹⁶ Esse seria um primeiro nível de aplicação/criação de

homologação”. Mas há um raciocínio comum, decorrente da tradição legislativa, da literalidade do CTN (art. 142) e doutrinária, de considerar o “normal” a constituição do crédito pela autoridade, não sendo à toa que PAULO DE BARROS CARVALHO afirma: “[q]uando se fala em expedição de norma jurídica individual e concreta, vem, desde logo, à nossa mente, o desempenho de um órgão da Administração ou do Poder Judiciário. E, se passarmos apressadamente, sem refletir, essa idéia equivocada irá provocar um bloqueio, consolidando o preconceito de que o administrado, na esfera de suas múltiplas possibilidades de participação social, reguladas pelo direito, esteja impedido de produzir certas normas individuais e concretas”. Mais forte, ele afirma: “A figura canhestre do ‘lançamento por homologação’ é um mero disfarce que o direito positivo criou para atender ao capricho de não reconhecer, na atividade do sujeito passivo, o mesmo ato que costuma celebrar, de aplicação da norma geral e abstrata para o caso concreto”. Cf. CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário: fundamentos jurídicos da incidência**. 2. ed. rev. São Paulo: Saraiva, 1999, p. 223; CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 29. ed. São Paulo: Saraiva, 2018, p. 378 e 381. Como exemplos de autores que defendem a literalidade do CTN considerando essencial o lançamento como atividade privativa da autoridade administrativa, veja-se: MACHADO, Hugo de Brito. Impossibilidade de Tributo sem Lançamento. In: SCHOUERI, Luís Eduardo (coord.). **Direito...**, op. cit., p. 117-123; BRITO, Edvaldo. Composição extra-judicial de conflitos tributários. In: PAULA JUNIOR, Aldo de et. al. **Direito Tributário e os Conceitos de Direito Privado**: VII Congresso do IBET. São Paulo: Noeses, 2010, p. 301-302.

¹⁰¹⁵ JUSTEN FILHO, Marçal. **Sujeição Passiva Tributária**. Belém: CEJUP, 1986, p. 260. Veja-se também: CONRADO, Paulo Cesar. **Processo Tributário**. 2. ed. São Paulo: Quartier Latin, 2007, p. 57-58; VERGUEIRO, Camila Campos. **Obrigações Tributárias: o processo de posituação e as causas suspensivas da sua exigibilidade**. São Paulo: Quartier Latin, 2009, p. 43-47.

¹⁰¹⁶ “A norma de competência extraída de tal enunciado normativo [art. 153, III, CF], conjuntamente com outros, permite a verificação de que: a) à União é permitida a instituição de um imposto que tenha como critério material da hipótese normativa um fato ligado ao auferimento de renda ou proventos. [...] a base de cálculo, no critério material do consequente normativo, deverá ser uma medida econômica do fato constante da hipótese, e, como decorrência, o sujeito passivo, no critério pessoal do consequente, aquele que tem ligação com o fato-signo de riqueza; e b) pela

normas no campo tributário, o da lei, a que ALFREDO BECKER, com esteio nos ensinamentos de PONTES DE MIRANDA, denomina de “relação jurídica de conteúdo mínimo” e CAMILA VERGUEIRO refere como “grau de exigibilidade fraca”, com uma “obrigação tributária potencial”.¹⁰¹⁷

Na continuidade do *iter* de concretização ou processo de positivação¹⁰¹⁸, idealmente, a Administração Tributária realizaria a fiscalização e a aplicação da lei – atendendo ao Princípio da Legalidade Administrativa (art. 37, *caput*, CF/88) e a Separação de Poderes (art. 2º, CF/88). Para regulamentar a aplicação da lei no âmbito administrativo, com efeitos *interna corporis*, expediria atos administrativos regulamentadores – também de caráter geral e abstrato – em fiel cumprimento da lei (art. 84, IV, CF/88). Ao constatar a ocorrência de fatos que se subsumem à previsão da norma de incidência tributária, utilizaria de sua competência administrativa para aplicar a lei expedindo atos administrativos que contêm normas individuais e concretas, os lançamentos tributários (art. 142, CTN), para tanto verificando detalhada e comprovadamente a ocorrência do fato e sua medição econômica, a base calculada, conforme a denominou AIRES BARRETO.¹⁰¹⁹

interdefinibilidade dos modais deônticos, de consequência, à União é proibida a instituição, com base em tal norma de competência, de tributo que não seja imposto ou, ainda, cujo critério material da hipótese seja outro que não o ligado à renda ou proventos; a base de cálculo e a sujeição passiva não poderão ser completamente desvinculadas do fato-signo de riqueza”. Cf. CUNHA, Carlos Renato. **O Simples Nacional...**, *op. cit.*, p. 184. [Esclarecemos entre colchetes, ressaltando que na obra a indicação do dispositivo encontra-se equivocada]

¹⁰¹⁷ BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria...**, *op. cit.*, p. 364; PONTES DE MIRANDA, Francisco Cavalcanti. Tratado de Direito Privado – Parte Geral, t. V, p. 225-246, 422-450, 451-476 e 477-502; VERGUEIRO, Camila Campos. **Obrigação...**, *op. cit.*, p. 78.

¹⁰¹⁸ “Caracteriza-se o processo de positivação exatamente por esse avanço em direção aos comportamentos das pessoas. As normas gerais e abstratas, dada sua generalidade e posta sua abstração, não têm condições efetivas de atuar num caso materialmente definido. Ao projetar-se em direção à região das interações sociais, desencadeiam uma continuidade de regras que progridem para atingir o caso especificado. E nessa sucessão de normas, baixando incisivamente para o plano das condutas efetivas, que chamamos ‘processo de positivação’, entre duas unidades estará sempre o ser humano praticando aqueles fatos conhecidos como fontes de produção normativa”. Cf. CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário: fundamentos...**, *op. cit.*, p. 34. Veja-se também: VERGUEIRO, Camila Campos. **Obrigação...**, *op. cit.*, p. 45. Sobre a ambiguidade da expressão “processo de positivação” veja-se: PEIXOTO, Daniel Monteiro. **Competência Administrativa na aplicação do Direito Tributário**. São Paulo: Quartier Latin, 2006, p. 114-117.

¹⁰¹⁹ BARRETO, Aires. **Base de Cálculo, Alíquota e Princípios Constitucionais**. São Paulo: RT, 1986, p. 90 *et seq.* PAULO DE BARROS CARVALHO alude a base de cálculo fáctica, em contraposição à base de cálculo normativa. Cf. CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso...**, *op. cit.*, p. 378-384. CARRAZZA fala de base de cálculo *in abstracto* e *in concreto*. Cf. CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 29. ed. rev. ampl. atual. São Paulo: Malheiros, 2013, p. 288. Sobre esse procedimento, exemplificativamente: SANTI, Eurico Marcos Diniz de. **Lançamento Tributário**, *op. cit.*, 159-174; HORVATH, Estevão. **Lançamento tributário e “autolancamento”**. 2. ed. rev. ampl. São Paulo: Quartier Latin, 2010, *passim*; PEIXOTO, Daniel Monteiro. **Competência...**, *op. cit.*, p. 196-227; MORAES, Bernardo Ribeiro de. **Dívida Ativa**. São Paulo: Quartier Latin, 2004, p. 53-54; MELO, Fábio Soares de. **Processo...**, *op. cit.*, p. 80-84; CONRADO, Paulo Cesar. **Processo...**, *op. cit.*, p. 58-64 [Esse autor, com profundidade analítica, prefere a denominação ‘instrumentos de constituição da obrigação tributária’ ao invés de modalidades de lançamento, vislumbrando o lançamento, praticado pela Administração, como uma de suas espécies]. Veja-se também: SIQUEIRA, James; CURTY, Leonardo de Menezes. **Aspectos...**, *op.*

Desse ato, daria ciência ao contribuinte por meio da competente notificação, constituindo-se o crédito tributário – com a discussão que não vem ao caso sobre a constituição ser aqui definitiva ou não¹⁰²⁰ – facultando-se ao contribuinte as opções de realizar o pagamento, com a extinção do crédito tributário (art. 156, I, CTN), impugnar o lançamento (art. 145, I, CTN) ou quedar inerte. Até aqui, tem-se uma fase de mero procedimento administrativo, com a oficiosidade e inquisitorialidade típicas dessa fase.¹⁰²¹ A partir da constituição do crédito tributário tem-se a “exigibilidade” como atributo do ato administrativo, que “autoriza o Fisco a praticar todos os atos necessários para fazer cumprir a obrigação tributária”.¹⁰²² Após constituído o crédito, CAMILA VERGUEIRO fala de “exigibilidade de obrigação tributária efetiva”, de grau médio, situação que BECKER denomina de “relação jurídica de conteúdo médio”, com base na visão ponteano.¹⁰²³

Impugnado o lançamento, abre-se a fase do processo administrativo, de contencioso, em que o contribuinte poderia produzir o mais amplo conjunto de provas para desconstituir o crédito, observado o devido processo legal (art. 5º, LV, CF/88).¹⁰²⁴

cit., p. 2-3.

¹⁰²⁰ Sobre o tema, exemplificativamente: CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário: fundamentos...**, *op. cit.*, p.140-142; CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso...**, *op. cit.*, p. 438; XAVIER, Alberto. **Do Lançamento no Direito Tributário**. São Paulo: Resenha Tributária, 1977, p. 306-308; SILVA, Renata Elaine. Constituição definitiva do crédito tributário. In: MOREIRA, André Mendes *et. al.* **Sistema Tributário Brasileiro e as Relações Internacionais**. X Congresso do Instituto Brasileiro de Estudos Tributários. São Paulo: Noeses, 2013, p. 907-922.

¹⁰²¹ CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário, linguagem e método**. 2. ed. São Paulo: Noeses, 2008, p. 780-782 e p. 791; MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **Processo Tributário**. São Paulo: Atlas, 2004, p. 43-46; CASSONE, Vittorio; CASSONE, Maria Eugenia Teixeira. **Processo Tributário: Teoria e Prática**. 8. ed. rev. reform. São Paulo: Atlas, 2007, p. 2; BOTTALLO, Eduardo Domingos. **Curso de Processo Administrativo Tributário**. São Paulo: Malheiros, 2006, p. 34; PESTANA, Marcio. **A Prova no Processo Administrativo Tributário: a teoria da comunicação**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2007, p. 56; CONRADO, Paulo Cesar. **Processo...**, *op. cit.*, p. 64-67 e p. 97-99; CAMPOS, Dejalma de. **Direito Processual Tributário**. 9. ed. São Paulo: Atlas, 2007, p. 9-10.

¹⁰²² VERGUEIRO, Camila Campos. **Obrigação...**, *op. cit.*, p. 74-83; FORTES, Fellipe Cianca. Inscrição do Crédito Tributário em Dívida Ativa e Eficácia Executiva da CDA. In: SOUZA, Priscila (org.); CARVALHO, Paulo de Barros (coord.). **Racionalização do Sistema Tributário: XIV Congresso Nacional de Estudos Tributários**. São Paulo: Noeses, 2017, p. 1159-1160; HORVATH, Estevão. **Lançamento...**, *op. cit.*, p. 60.

¹⁰²³ VERGUEIRO, Camila Campos. **Obrigação...**, *op. cit.*, p. 78; BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria...**, *op. cit.*, p. 364-365; PONTES DE MIRANDA, Francisco Cavalcanti. **Tratado...** *op. cit.*. t. V, p. 225-246, p. 422-450, p. 451-476 e p. 477-502.

¹⁰²⁴ A título de exemplo legislativo no âmbito federal: Art. 14 *et seq.* do Decreto 70.235/72 (recepcionado como lei nos termos da ADin-ml 1.922-9 e 1976-7). Veja-se também: XAVIER, Alberto. **Do Lançamento: teoria geral do ato, do procedimento e do processo tributário**. 2. ed. reform. atual. Rio de Janeiro: Forense, 1998, p. 287-288; BOTTALLO, Eduardo Domingos. **Curso...**, *op. cit.*, p. 34-35; CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário, linguagem...**, *op. cit.*, p. 822; CASSONE, Vittorio; CASSONE, Maria Eugenia Teixeira. **Processo...**, *op. cit.*, p. 2; MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **Processo...**, *op. cit.*, p. 151-202; MELO, Fábio Soares de. **Processo...**, *op. cit.*, p. 82-83; MELO, Fábio Soares de. **Processo...**, *op. cit.*, p. 45-46; CONRADO, Paulo Cesar. **Processo...**, *op. cit.*, p. 97-99; CAMPOS, Dejalma de. **Direito...**, *op. cit.*, p. 36 *et seq.*; JANCZESKI, Célio Armando. **Processo Tributário Administrativo e Judicial na Teoria e na Prática**. 2. ed. rev. ampl. Florianópolis: OAB/SC, 2006, p. 143 *et seq.*; DINIZ, Marcelo de Lima Castro. **Processo**

Ao final, se não desconstituído o crédito após o processo administrativo (art. 156, IX, CTN), ou se quedou-se inerte o contribuinte, a Administração Tributária expediria novo ato administrativo, o de inscrição em Dívida Ativa (art. 201, CTN; art. 2º, § 3º, da Lei Federal n. 6.830/80, a Lei de Execuções Fiscais – LEF; art. 39, § 1º, da Lei Federal n. 4.320/64).¹⁰²⁵

Em continuação no caso de não pagamento, a Administração Tributária promove a extração da Certidão de Dívida Ativa – CDA (art. 202, Parágrafo Único, CTN; art. 2º, § 6º, LEF; art. 784, IX, da Lei Federal n. 13.105/2015, o Código de Processo Civil – CPC), que a legislação nacional prevê como título executivo extrajudicial, iniciando-se a fase da “exequibilidade”, o “pressuposto processual para que o crédito possa ser executado em juízo”, segundo FORTES, num “grau de exigibilidade forte” nas palavras de VERGUEIRO ou numa relação jurídica de conteúdo máximo”, na classificação de BECKER, baseada em PONTES DE MIRANDA.¹⁰²⁶ O Estado-Administração buscaria então o Estado-Juiz por meio do direito de

Administrativo Tributário. In: PEIXOTO, Marcelo Magalhães; DINIZ, Marcelo de Lima Castro (coord.) **Curso de Direito Tributário da APET**. São Paulo: MP, 2005, p. 348 *et seq.*

¹⁰²⁵ Vejam-se exemplos dessa ordem “lógica e cronológica” nas palavras de CASSONE, inclusive com um quadro esquemático: CASSONE, Vittorio; CASSONE, Maria Eugenia Teixeira. **Processo...**, *op. cit.*, p. 7-8. Veja-se também: GRUPENMACHER, Betina Treiger. Execução Fiscal: Penhora on-line e a Lei Complementar nº 118. In: ROCHA, Valdir de Oliveira. **Grandes Questões Atuais do Direito Tributário**. São Paulo: Dialética, 2005. 9. v. p. 48; PEIXOTO, Daniel Monteiro. **Competência...**, *op. cit.*, p. 230-269; MORAES, Bernardo Ribeiro de. **Dívida...**, *op. cit.*, p. 26-28 e p. 57-76; CAMPOS, Dejalma de. **Direito...**, *op. cit.*, p. 20-25; MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **Processo...**, *op. cit.*, p. 206, MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 31. ed. rev. atual. ampl. São Paulo: Malheiros, 2010, p. 273-275. Note-se que a expressão “dívida ativa” e a necessidade de sua inscrição em livro, chamada “assentamento”, a ser realizada pelo “Procurador Fiscal” estava prevista há, no mínimo, 168 anos (Decreto Imperial n. 736/1850); a necessidade de extração de uma certidão para a cobrança forçada são previsões legislativas nacionais há, ao menos, 130 anos (Decreto Imperial n. 9.985/1888). Cf. MORAES, Bernardo Ribeiro de. **Dívida...**, *op. cit.*, p. 29-30, p. 57-58, p. 64. Veja-se também: MELO, José Eduardo Soares de. **Processo...**, *op. cit.*, p. 42-53 e p. 335-336; CONRADO, Paulo Cesar. **Processo...**, *op. cit.*, p. 101, p. 114, p. 201-203; ARAÚJO, Juliana Furtado Costa. Retificação de Certidão de Dívida Ativa. In: MACEDO, Alberto *et. al.* **Sistema tributário brasileiro e a crise atual**: VI Congresso do IBET. São Paulo: Noeses, 2009, p. 522-525; VERGUEIRO, Camila Campos. **Obrigações...**, *op. cit.*, p. 43-47.

¹⁰²⁶ FORTES, Fellipe Cianca. **Inscrição...**, *op. cit.*, p. 1159-1160; VERGUEIRO, Camila Campos. **Obrigações...**, *op. cit.*, p. 82; BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria...**, *op. cit.*, p. 364-365; PONTES DE MIRANDA, **Tratado...**, t. V, *op. cit.*, p. 225-246, p. 422-450, p. 451-476 e p. 477-502; MORAES, Bernardo Ribeiro de. **Dívida...**, *op. cit.*, p. 29-34, p. 91-101, p. 133-146 e p. 157. Veja-se que a forma atual de cobrança forçada por meio de “execução fiscal” com caráter de execução de título extrajudicial com base em certidão que declare que o débito foi inscrito em Dívida Ativa vem se repetindo no âmbito legislativo há mais de um século: Decreto Imperial n. 9.985/1888, Decreto n. 848/1890, Decreto n. 9.957/1912, Decreto n. 10.902/1914, Decreto n. 960/1938, Lei 4.320/64, Lei 5.869/73, Lei 6.830/80 e atual CPC. Cf. MORAES, Bernardo Ribeiro de. **Dívida...**, *op. cit.*, p. 30-34. Veja-se também: GRUPENMACHER, Betina Treiger. **Execução...**, *op. cit.*, p. 48-49; PEIXOTO, Daniel Monteiro. **Competência...**, *op. cit.*, p. 230-269; MELO, José Eduardo Soares de. **Processo...**, *op. cit.*, p. 333-335; CONRADO, Paulo Cesar. **Processo...**, *op. cit.*, p. 201-203; CONRADO, Paulo Cesar. **Execução Fiscal**. São Paulo: Noeses, 2013, p. 69-85. Afirma PAULO CONRADO: “Regras: (i) para fins tributários, exigibilidade não se confunde com exequibilidade (executabilidade); (ii) nem toda obrigação tributária é exequível, embora todas sejam, em princípio, exigíveis; (iii) para fins tributários, a exigibilidade é condição necessária, embora não suficiente, ao aparelhamento da execução fiscal; (iv) para fins tributários, a executabilidade é condição necessária e suficiente ao aparelhamento da execução fiscal”. Cf. CONRADO, Paulo Cesar. **Processo...**, *op. cit.*, p. 203.

ação e pela inexistência de autoexecutoriedade como atributo do ato administrativo de lançamento, ajuizando uma ação de execução fiscal com o rito estabelecido pela LEF.¹⁰²⁷ Não ocorrendo o pagamento e após eventuais embargos à execução ou outras defesas – em que o crédito poderia também ser desconstituído com ampla defesa e contraditório (art. 156, X, CTN) –, o Estado-Juiz substituiria a vontade do contribuinte inadimplente e, na execução forçada, adimpliria o crédito pela expropriação do patrimônio do devedor.¹⁰²⁸

Contudo, nem sempre as coisas se dão como nesse padrão idealizado. Em alguns pontos, pouco se dão, na realidade. Afinal, é algo que causa um certo estupor: com a praticabilidade, “[...] o tributo passa a incidir sobre aquilo que se presume ou é calculado segundo aquilo que se estima”.¹⁰²⁹

O legislador muitas vezes não cria *ab initio* a norma de incidência tributária; o Poder Executivo o faz por medidas provisórias. A lei, não raras vezes, deixa de prever detalhadamente todos os elementos da norma de incidência ou traz conceitos genéricos que acabam por delegar uma margem de maior liberdade à Administração Tributária. Sói ocorrer, ainda, de o legislador não se ater aos conceitos das normas de competência constitucional num sentido literal, utilizando indícios que presumem, algumas vezes sem direito de prova em contrário, ou ficções que os desconsideram. Ao invés de base de cálculo e de alíquota a conformar quantitativamente o valor a ser recolhido, tem-se tributos fixos, ou incluem-se no polo passivo da relação jurídico tributária sujeitos outros que não o contribuinte. A Administração Tributária, na aplicação da lei, também acaba utilizando por vezes apenas de indícios para lançar, quando o faz! É que o legislador em muitas oportunidades imputa ao próprio sujeito passivo a obrigação de liquidar o valor devido com base na norma de incidência e de realizar o pagamento sem qualquer ato administrativo de aplicação prévio; algumas vezes, a obrigação de liquidar o valor é imputada ao Poder Judiciário; em outras quem o faz é um terceiro, que realiza a retenção do valor do contribuinte e o leva aos cofres públicos.

¹⁰²⁷ A doutrina aponta que dentre os atributos do ato de lançamento falta-lhe um qualificativo que alguns atos administrativos possuem, o da autoexecutoriedade. Cf. CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário: fundamentos...**, *op. cit.*, p. 238-240; CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso...**, *op. cit.*, p. 425-426. Sobre os atributos nos atos administrativos em geral: BANDEIRA DE MELLO, Celso Antonio. **Curso de Direito Administrativo**. 30. ed. rev. atualiz. São Paulo: Malheiros, 2013, p. 421-426.

¹⁰²⁸ Exemplos dessa ordem “lógica e cronológica”, uma vez mais, figuram-se nas palavras de CASSONE, inclusive com um quadro esquemático: CASSONE, Vittorio; CASSONE, Maria Eugenia Teixeira. **Processo...**, *op. cit.*, p. 68-69. Veja-se também: PEIXOTO, Daniel Monteiro. **Competência...**, *op. cit.*, p. 272-328; MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **Processo...**, *op. cit.*, p. 234 *et seq.*; CONRADO, Paulo Cesar. **Execução...**, *op. cit.*, *passim*; CONRADO, Paulo Cesar. **Execução Fiscal**. In: PEIXOTO, Marcelo Magalhães; DINIZ, Marcelo de Lima Castro (coord.). **Curso de Direito Tributário da APET**. São Paulo: MP, 2005, p. 379-383 CAMPOS, Dejalma de. **Direito...**, *op. cit.*, p. 66-67; JANCZESKI, Célio Armando. **Processo...**, *op. cit.*, p. 163 *et seq.*; MACHADO, Hugo de Brito. **Curso...**, *op. cit.*, p. 273-275; VERGUEIRO, Camila Campos. **Obrigação...**, *op. cit.*, p. 43-47 e p. 69-74.

¹⁰²⁹ DERZI, Misabel de Abreu Machado. **Direito Tributário...**, *op. cit.*, p. 186.

Sem ato administrativo de lançamento, sem notificação, sem impugnação, o valor declarado pelo próprio sujeito passivo é inscrito em Dívida Ativa e executado sem ampla defesa e contraditório no âmbito administrativo, o que também ocorre nos “lançamentos” realizados diretamente pelo Poder Judiciário – situação em que pode nem mesmo ocorrer a inscrição em Dívida Ativa. E muitas vezes a cobrança se dá sem a referida inscrição ou sem o ajuizamento de execução fiscal porque a Administração Tributária promove outras formas de cobrança, como o protesto de CDAs ou a inscrição do devedor em cadastros de inadimplentes. Alguns desses exemplos agora mencionados, a doutrina costuma enquadrar como casos de “praticabilidade” tributária.

Note-se: o modo padrão de aplicação normativo-tributário não está prescrito integralmente no Texto Constitucional ou mesmo em normas gerais em matéria tributária. Uma parte essencial dele encontra-se previsto em leis ordinárias; é um procedimento fixado pelo legislador com base em conceitos constitucionais bastante gerais. Neles vê-se uma margem de liberdade ao aplicador da norma, que abarca a possibilidade de várias das técnicas de praticabilidade apontadas pela doutrina. Esse modo padrão é uma forma de aplicação racionalizada pela doutrina que se encontra como pressuposto – implícito – da discussão sobre a praticabilidade, oriunda de uma visão idealizada da atividade tributária e que, na prática, parece ter caído em desuso em uma considerável parte dos casos, e para tanto pensemos num potencial levantamento estatístico sobre a quantidade de lançamentos realizados de ofício e por homologação.¹⁰³⁰

O modo-padrão é, assim, uma classificação doutrinária sobre uma das formas de positivação do Direito Tributário. A praticabilidade também o é. Ambos são padrões de atuação dos agentes estatais catalogados e nominados pela dogmática. São formas de “falar” a “língua” jurídico-tributária analisadas pelos “gramáticos” da doutrina. O modo-padrão seria a forma culta dessa língua, a esperada, a completa, a de mais rico vocabulário e a mais correta gramaticalmente, na classificação desse auditório que se põe como observador externo do Direito.¹⁰³¹ O modo simplificado seria um uso vulgar da língua que, ainda que seja expressão do mesmo idioma jurídico, é cheio de gírias, elipses, sotaques, vocabulário empobrecido, com alguns erros gramaticais perdoáveis porque aceitáveis na pragmática linguística; com outros

¹⁰³⁰ “O quadro está amplamente generalizado nos países de cultura ocidental, constituindo tema de constantes reivindicações. Penso, contudo, que a marcha é inexorável. Não há como inverter a situação: os sujeitos passivos verão aumentar, gradativa, mas substancialmente, sua participação na determinação dos créditos tributários. Seja como for, e ainda que o ato administrativo venha a desempenhar função insignificante, em termos quantitativos [...]”. Cf. CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário, linguagem...**, *op. cit.*, p. 436. Veja-se também: ROCHA, Eduardo Moraes da. **Teoria...**, *op. cit.*, p. 156. Nesse sentido, aludindo ao ordenamento espanhol, LAPATZA relata a generalização da autoliquidação durante as décadas de 70 e 80 do século passado, em contraposição à liquidação “tradicional” ou “normal”. Cf. FERREIRO LAPATZA, Jose Juan. **La Justicia...**, *op. cit.*, p. 33-35.

¹⁰³¹ Aprofundaremos o estudo analítico do modo-padrão de aplicação no Capítulo 4.

equivocos que levariam uma nota zero em qualquer avaliação de competência redacional. Talvez, a depender da intensidade das mutações dessa língua, existam casos nos quais se esteja diante de um dialeto que se torna incompreensível para os ouvidos mais requintados dos cultores do bem falar.

3.2.3.2 A Praticabilidade Tributária como o nome dado a um uso jurídico-linguístico

A praticabilidade é uma classificação científica (do auditório da doutrina) sobre um fato: a forma efetiva de aplicação/criação de normas pela autoridade competente. Separam-se as formas de aplicação/criação: as que são consideradas “padrão” – forma culta da “língua” jurídica – e as que são mais eficientes pela simplificação – uma forma vulgar, coloquial.

Dá-se um nome a um modo de aplicação/criação do direito. Misabel Derzi, há muitos anos, disse quase o mesmo: “[p]raticabilidade é um nome amplo, genérico, e significa apenas um nome para designar todos os meios, todas as técnicas usadas para possibilitar a execução e a aplicação das leis”.¹⁰³²

A praticabilidade, ao menos como se apresenta hoje em nosso direito positivo e em sua prática, é uma denominação como também o é a “sanção política”, denominação dada pela dogmática para práticas de aplicação/criação normativa; nesse último caso com um teor claramente pejorativo. Se as técnicas de praticabilidade são uma forma vulgar, cotidiana de fala da língua jurídica tributária, as sanções políticas se assemelhariam a uma espécie de linguajar chulo praticado pela Administração Tributária, ao menos sob a óptica da doutrina e da jurisprudência.¹⁰³³ E, quanto a nomes, recordamos a liberdade de estipulação a que alude BARROS CARVALHO.¹⁰³⁴

Nesse particular, fazemos aqui uma meta-metalinguagem: como observadores externos dos observadores externos, vemos o que a doutrina vê a respeito da praticabilidade, verificando a existência de um padrão implícito utilizado para separar uma aplicação simplificada de uma aplicação comum do Direito Tributário. Podemos afirmar, diante da pesquisa bibliográfica realizada, que aquilo que identificamos como o modo padrão de aplicação normativa é praticamente um consenso no auditório da dogmática – vale dizer, sua

¹⁰³² DERZI, Misabel de Abreu Machado. **Princípio...**, *op. cit.*, p. 175.

¹⁰³³ Voltaremos a tratar das sanções políticas na subseção 6.4.5.5, *infra*.

¹⁰³⁴ “Dito isto, é imprescindível ter em mente – recordando – que as coisas não mudam de nome, nós é que mudamos o modo de nomear as coisas. Portanto, não existem nomes verdadeiros ou falsos das coisas. Apenas existem nomes aceitos, nomes rejeitados e nomes menos aceitos que outros, como nos ensina Ricardo Guibourg. Esta possibilidade de inventar nomes para as coisas chama-se ‘liberdade de estipulação’. Ao inventar nomes (ou ao aceitar os já inventados), traçamos limites na realidade, como se a cortássemos idealmente em pedaços e, ao assinalar cada nome, identificássemos o pedaço que, segundo nossa decisão, corresponderia a esse nome”. Cf. CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário, linguagem...**, *op. cit.*, p. 121-122.

identificação exige perscrutar o aspecto semântico-pragmático da linguagem jurídica. Referido consenso serve de ponto de partida para que encontremos a praticabilidade.

Tem-se, portanto, uma denominação que é dada a um conjunto de práticas no Direito, não a algo que está na estrutura do Direito, a uma norma ou a um conjunto delas, ainda que esse uso ocorra por metonímia. Esse nome se refere a uma forma de atuação que vislumbramos na dinâmica jurídica, no ato de aplicação/criação do direito. Daí concordarmos com DERZI quando ela afirma que esse “fenômeno se dá em nível de execução da lei, tendendo a simplificá-la”, a que adicionaríamos a execução da própria Constituição.¹⁰³⁵

Recordando nossa metáfora do Direito como “língua” artificial, a praticabilidade, desse modo, seria uma forma de “fala”, no sentido de SAUSSURE, de “desempenho”, no sentido de CHOMSKY. Nela há que se verificar se a fala está de acordo com a língua, se o desempenho está de acordo com a competência linguística. Disso trataremos depois.

3.2.3.3 Sua natureza jurídica no aspecto semântico-pragmático: técnica de aplicação normativa visando eficiência administrativa

Se a praticabilidade é uma forma de “falar” a “língua” jurídico-tributária, um modo de otimização de meios na aplicação de normas, aplicando normas superiores de forma mais simples, ela é o nome que se dá a um “modo de fazer” o Direito. O Direito se faz no âmbito da nomodinâmica: aplicando as normas superiores e, conseqüentemente, criando normas nelas fundamentadas, formal e materialmente.

Nesse sentido, **a praticabilidade é uma técnica** – ou, melhor dizendo, um **conjunto de técnicas**.¹⁰³⁶

Técnica, filosoficamente, tem o sentido geral de “conjunto de regras aptas a dirigir eficazmente uma atividade qualquer”, não se diferenciando do sentido geral de “arte”.¹⁰³⁷ ARISTÓTELES diferenciava a *episteme* (ciência) da *techné* (muitas vezes traduzida como “arte”); para o estagirita, o objeto da Ciência necessariamente é; a arte trata das coisas que são contingentes.¹⁰³⁸ No campo da epistemologia, GRANGER aponta que a técnica serve para “agir”, à diferença da ciência que serve para descrever e explicar.¹⁰³⁹ Lexicograficamente, é o “conjunto de procedimentos ligados a uma arte ou ciência”.¹⁰⁴⁰

¹⁰³⁵ DERZI, Misabel de Abreu Machado. **Direito Tributário...**, *op. cit.*, p. 67.

¹⁰³⁶ “Em sentido *lato*, o modo de pensar tipificante é considerado uma técnica (ou mais uma) que torna a lei exeqüível”. Cf. DERZI, Misabel de Abreu Machado. **Direito Tributário...**, *op. cit.*, p. 319.

¹⁰³⁷ ABBAGNANO, Nicola. **Dicionário de Filosofia**, *op. cit.*, p. 939.

¹⁰³⁸ ARISTÓTELES. **Ética...**, *op. cit.*, p. 130-142; GRANGER, Gilles-Gaston. **A Ciência e as Ciências**. Trad. Roberto Leal Ferreira. São Paulo: Unesp, 1994, p. 23-24.

¹⁰³⁹ GRANGER, Gilles-Gaston. **A Ciência...**, *op. cit.*, p. 46-47.

¹⁰⁴⁰ HOUAISS, Antônio; VILLAR, Mauro de Salles; FRANCO, Francisco Manoel de Mello. **Dicionário...**, *op. cit.*, p. 1821.

“Técnica” é, simplesmente, um modo de fazer; no caso, criar uma norma jurídica aplicando outra. Poderíamos fazê-lo de modos diversos, que seriam diferentes técnicas. **A praticabilidade é o nome dado a um conjunto de técnicas que têm em comum a aplicação/criação normativa eficiente do ponto de vista procedimental.** Não é à toa que KAUFMANN e BECKER aproximam o direito de uma arte.¹⁰⁴¹

Assim pensam ou parecem pensar, com diferentes nuances, CÉSAR GARCÍA NOVOA¹⁰⁴², SORAYA RODRÍGUEZ LOSADA¹⁰⁴³, EDUARDO MANEIRA¹⁰⁴⁴, BRUNO FERNANDES¹⁰⁴⁵ JOSÉ EDUARDO SOARES DE MELO¹⁰⁴⁶ e FERNANDO ZILVETI.¹⁰⁴⁷ Recordemos que, ainda que de forma mesclada com conceitos diversos, também afirmaram de algum modo uma dimensão

¹⁰⁴¹ KAUFMANN, Arthur. **Filosofia do Direito**. Trad. Antônio Ulisses Cortês. Lisboa: Calouste-Gulbenkian, 2004, p. 96-97; BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria...**, *op. cit.*, p. 69 et seq.

¹⁰⁴² “La practicabilidad de las normas tributarias – que ha sido objeto de especial atención en la dogmática alemana – se puede definir como ‘el conjunto de medios y técnicas utilizables con el objetivo de hacer simple y viable la ejecución de las leyes’”. Cf. GARCIA NOVOA, César. **El reto...**, *op. cit.*, p. 331.

¹⁰⁴³ “[...] la practicabilidad se refiere a la forma de hacer las leyes; a un determinado diseño de los productos legislativos. La practicabilidad forma parte de la llamada técnica de legislación, que integra lo que en Alemania se denomina Gesetzgebungslehre o ciencia de la legislación.” Cf. RODRIGUEZ LOSADA, Soraya. **El principio...**, p. 673.

¹⁰⁴⁴ “Verifica-se, pois, que a tipicidade não é conteúdo de princípio, mas modo de pensar que se traduz em técnica de legislar, objetivando a praticidade, por meio da fluidez dos conceitos”. Cf. MANEIRA, Eduardo. **Sistema...**, *op. cit.*, p. 402. Note-se que, em rigor, a “praticidade” é, para MANEIRA, o objetivo de uma técnica de legislar – no caso a tipicidade. O que nos interessa, contudo, apesar das diferentes nomenclaturas, é a técnica em si, que é o que denominamos de “praticabilidade” e que possui o mesmo sentido dado pelo autor no particular. Veja-se também que ele chegou a chamar a praticidade de “princípio vazio, sem conteúdo”, remetendo seu conceito, a todo momento a técnicas de simplificação. Cf. MANEIRA, Eduardo. O princípio da praticidade no Direito Tributário (substituição tributária, plantas de valores, retenções de fonte, presunções e ficções, etc.): sua necessidade e seus limites. **Revista Internacional de Direito Tributário**, Belo Horizonte: Del Rey/Abradt, v. 1, n. 2, jul./dez. 2004, p. 62; MANEIRA, Eduardo. **Base...**, *op. cit.*, p. 70-72.

¹⁰⁴⁵ “Assim, chegamos à conclusão de que a praticidade tributária é uma técnica – técnica cujo objetivo é a imposição de mecanismos simplificadores das leis, que busquem maior eficiência na fiscalização e cumprimento das obrigações tributárias”. Cf. FERNANDES, Bruno Rocha Cesar. **Praticidade...**, *op. cit.*, p. 648.

¹⁰⁴⁶ “Em nome da eficiência, tem-se procurado considerar o princípio da ‘praticabilidade’, significando todos os meios e técnicas utilizáveis com o objetivo de tornar simples e viável a execução das leis. [...] Desta forma, revela-se correta a assertiva de que a ‘praticabilidade não pode constituir princípio jurídico’.” MELO, José Eduardo Soares de. **Processo...**, *op. cit.*, p. 61-62. O referido autor faz, então, alusão ao entendimento de SACHA CALMON sobre a praticabilidade ser uma tendência de igualar e simplificar, tendo antes mencionado os termos “expedientes fazendários” e “métodos e técnicas administrativas de cunho prático”.

¹⁰⁴⁷ “A praticabilidade poderia ser, então, considerada apenas um critério técnico. Uma técnica para tornar mais simples e viável a execução das leis, aplicável em todos os ramos do Direito”. Cf. ZILVETI, Fernando Aurélio. **Simplicius...**, *op. cit.*, p. 185. “Esse critério [a praticabilidade] auxilia a arrecadação tributária, por meio de técnicas pragmáticas de tributação [...]”. Cf. ZILVETI, Fernando Aurélio. **Princípios...**, *op. cit.*, p. 317; também ZILVETI, Fernando Aurélio. **Simplicius...**, *op. cit.*, p. 184; [Esclarecemos entre colchetes].

de “técnica” para nosso objeto de estudo: HANS ARNDT¹⁰⁴⁸, CASALTA NABAIS¹⁰⁴⁹, MISABEL DERZI¹⁰⁵⁰, REGINA HELENA COSTA¹⁰⁵¹, THIAGO ROCHA¹⁰⁵², SÉRGIO SAAD¹⁰⁵³, EDUARDO CASTRO¹⁰⁵⁴, e parecem fazê-lo JOSEF ISENSEE¹⁰⁵⁵, SACHA CALMON NAVARRO COELHO¹⁰⁵⁶, assim como DANIEL TEIXEIRA em relação à “simplificação”.¹⁰⁵⁷ FISCHER, por sua vez, identifica a ligação da praticabilidade com técnicas simplificadoras, ainda que a conceitue como o que as legítima.¹⁰⁵⁸

Para EDUARDO MANEIRA, trata-se de técnica que se subjaz em corolário da legalidade; para BRUNO FERNANDES, com fundamento na eficiência e boa administração.¹⁰⁵⁹ Concordamos com tal visão no aspecto semântico-pragmático: **a praticabilidade é um conjunto de técnicas de aplicação normativa que visa o atendimento do Princípio da**

¹⁰⁴⁸ “[A praticabilidade é] o conjunto de meios e técnicas utilizáveis com o objetivo de fazer simples e viável a execução das leis”. Cf. ARNDT, Hans-Wolfgang. **Praktikabilität und Effizienz...**, *op. cit.*, p. 7 (com a tradução de GARCIA NOVOA, César. **El reto...**, *op. cit.*, p. 331). [Esclarecemos entre colchetes].

¹⁰⁴⁹ “[...] a ideia de praticabilidade exige do legislador a elaboração de leis cuja aplicação e execução seja eficaz e econômica ou eficiente, ou seja, leis que conduzam a resultados consonantes com os objetivos pretendidos e a custos que evitem o desperdício”. Cf. NABAIS, José Casalta. **O dever...**, *op. cit.*, p. 621.

¹⁰⁵⁰ “Praticabilidade é o nome que se dá a todos os meios e técnicas utilizáveis com o objetivo de tornar simples e viável a execução das leis”. Cf. DERZI, Misabel de Abreu Machado. **Direito Tributário...**, *op. cit.*, p. 138-139.

¹⁰⁵¹ “Portanto, a praticabilidade, também conhecida como praticidade, pragmatismo ou factibilidade, pode ser traduzida, em sua acepção jurídica, no conjunto de técnicas que visam a viabilizar a adequada execução do ordenamento jurídico”. Cf. COSTA, Regina Helena. **Praticabilidade...**, *op. cit.*, p. 53.

¹⁰⁵² “As técnicas de padronização são conhecidas como praticidade ou praticabilidade fiscal, e denotam normas que buscam uma simplificação da legislação tributária [...]”. Cf. ROCHA, Thiago Maia Nobre. **Praticidade...**, *op. cit.*, p. 52.

¹⁰⁵³ “A praticabilidade como conjunto de mecanismos de simplificação e padronização que permitem a efetividade da norma tributária, traz consigo a desconsideração da real manifestação da capacidade contributiva, pondo-a em conflito com os demais princípios constitucionais”. Cf. SAAD, Sergio Sydionir. **Simplificação...**, *op. cit.*, p. 33.

¹⁰⁵⁴ “Em outras palavras, ao falarmos em praticabilidade, estamos nos referindo a quaisquer instrumentos instituídos - ou com instituição autorizada - por lei com o objetivo principal de dar eficácia a mandamentos legais de maior relevância”. Cf. CASTRO, Eduardo Moreira Lima Rodrigues de. **Meios...**, *op. cit.*, p. 122.

¹⁰⁵⁵ “[...] praticidade é o nome que designa a totalidade das condições que garantem uma execução eficiente e econômica das leis”. Cf. ISENSEE, Josef. Die Typisierende Verwaltung, p. 162-163 *apud* DERZI, Misabel de Abreu Machado. **Direito Tributário...**, *op. cit.*, p. 319; *apud* COSTA, Regina Helena. **Praticabilidade...**, *op. cit.*, p. 90; *apud* FROSI, Flávia Gehlen. **A aplicação...**, p. 39.

¹⁰⁵⁶ “Ao nosso sentir, este tal [a praticabilidade] não foi e jamais será princípio jurídico. É simples tendência para igualar e simplificar sem considerar os princípios da justiça, da igualdade e da capacidade contributiva”. Cf. COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso...**, *op. cit.*, p. 240.

¹⁰⁵⁷ “Em conclusão, podemos dizer que a praticabilidade mais se aproxima da funcionalidade do Direito em relação à realidade, obedecendo os seus referenciais fundamentais. Já a simplificação é uma técnica disponível para o alcance da praticabilidade”. Cf. TEIXEIRA, Daniel Alves. **Praticidade...**, *op. cit.*, p. 6.

¹⁰⁵⁸ FISCHER: que vê a praticidade como legitimação da “utilização pelo legislador de técnicas normativas que possibilitem uma arrecadação mais ágil e menos onerosa e que evitem a sonegação”. Cf. FISCHER, Octavio Campos. **Princípio...**, *op. cit.*, p. 268.

¹⁰⁵⁹ MANEIRA, Eduardo. **O princípio...**, *op. cit.*, p. 62; FERNANDES, Bruno Rocha Cesar. **Praticidade...**, *op. cit.*, p. 648.

Eficiência Administrativa. Estamos em posição minoritária, mas bem acompanhados em nossa forma de pensar.

Note-se que essa proposta é criticada por EDUARDO ROCHA por três razões: a) a praticabilidade “não poderia irradiar os seus efeitos na consecução de uma multiplicidade de normas, nos mais diversos campos do direito”, como ocorre com a não-cumulatividade, mera técnica tributária na visão do autor;¹⁰⁶⁰ b) porque não seria ela aplicável somente ao direito tributário, “como acontece com a não-cumulatividade, mas sim aplicável a todos os ramos do ordenamento jurídico”, pois, “fosse uma simples técnica, os seus efeitos ficariam adstritos a uma única seara jurídica, como ocorre com a não-cumulatividade”;¹⁰⁶¹ e c) porque se técnica fosse, “a sua aplicação sempre se daria aprioristicamente, com um caráter nitidamente descritivo, como no caso da não-cumulatividade, em que a regra de direito positivo estabelece, expressa e previamente, a técnica [...]”.¹⁰⁶² Quanto a tais pontos, anotamos que não vemos a praticabilidade irradiando efeitos na consecução de normas; vemos o Princípio da Eficiência irradiando efeitos. A praticabilidade não é causa, é efeito. É uma conduta humana – na nomodinâmica – conforme o valor axiológico da eficiência. Os fluídos axiológicos advêm da própria Eficiência, enquanto a praticabilidade é a denominação dada pela dogmática a um modo de fazer normas aplicando outras no aspecto discursivo do direito, calcado em valor efficientista. Por outro lado, não compreendemos a razão pela qual o enquadramento da praticabilidade como uma técnica a limitaria ao direito tributário, como ocorre com a não-cumulatividade. A crítica não nos parece fazer sentido, pois, como veremos a seguir, tem-se a praticabilidade em qualquer ramo do Direito, em especial no Direito Público, ainda que não se utilize essa alcunha. Uma técnica é um modo de atuar, inexistindo limitação no direito positivo quanto às áreas do direito quanto a essa forma de aplicar normas jurídicas. Ademais, a nosso ver a não-cumulatividade é uma técnica, sim, mas oriunda de uma norma jurídica da espécie regra; a praticabilidade, cremos estar claro, não nos parece ser uma norma jurídica. Por fim, é perceptível que, efetivamente, há uma ambiguidade em relação ao termo “técnica”, tomado num sentido restrito pelo autor comentado e num sentido bem mais amplo e sob diferente enfoque em nosso trabalho. Estamos efetivamente falando de coisas diferentes.¹⁰⁶³

3.3 DELIMITANDO O OBJETO

¹⁰⁶⁰ ROCHA, Eduardo Moraes da. **Teoria...**, *op. cit.*, p. 39.

¹⁰⁶¹ *Ibidem*, p. 40-42. Concordando com tal posicionamento: PAULA, Daniel Giotti de. **A Praticabilidade no Direito Tributário: controle...**, *op. cit.*, p. 328.

¹⁰⁶² ROCHA, Eduardo Moraes da. **Teoria...**, *op. cit.*, p. 43.

¹⁰⁶³ Aliás, quando EDUARDO ROCHA afirma ser a praticabilidade um “instrumento metódico” para a consecução de uma meta de eficiência, seu raciocínio se aproxima bastante de nosso entendimento do conceito de “técnica”. Cf. *Ibidem*, p. 60.

3.3.1 PRATICABILIDADE PARA QUEM?

3.3.1.1 Um conceito relativo

A praticabilidade é, conforme ponderamos, um conjunto de técnicas de aplicação normativo-tributária visando a eficiência. Aqui se faz necessário um recorte, pois o que é “praticável” depende do ponto de vista. Pode-se falar de praticabilidade para o Estado-Legislator, para o Estado-Administração, para o Estado-Jurisdição ou para o sujeito passivo tributário. Essas distinções servem para marcar fronteiras em relação a quem pode ser considerado um caso de praticabilidade ou não, daí sua relevância.

Como vimos ao tratarmos do Princípio da Eficiência, pode-se falar de “eficiência tributária” num sentido amplíssimo, mais que desejável, que abarque o bom funcionamento do sistema do ponto de vista do Estado e dos contribuintes. Pode-se, contudo, nele colocar um olhar de lupa e numa visão parcial – míope, diriam alguns – realizar o cotejo entre meios e fins, custos e benefícios, apenas em relação a alguma de suas dimensões. Vimos que, nesse campo, há muitos níveis de “eficiência”, tanto sob a óptica do Estado, quanto do contribuinte.

Quando se fala de simplificação do sistema tributário, uma primeira ideia mais ampla, de cunho político fiscal, abarca essa visão global de Eficiência que, para fins de diferenciação, denominamos de “redução da complexidade tributária”. É o sentido com que SCHOUERI fala da “simplicidade administrativa” como um dos objetivos do sistema tributário, pois a “tributação não pode implicar custos para o contribuinte”.¹⁰⁶⁴ Esse é um sentido amplo, próximo da Eficiência Tributária totalizante, que antes mencionamos, que frutifica desde ADAM SMITH.¹⁰⁶⁵ Como afirma PAULO VICTOR ROCHA, no entanto, a ideia de simplicidade aplicada à tributação mudou com o passar do tempo, estando hoje pendendo para uma óptica estatal.¹⁰⁶⁶

Diante disso, cremos que, analiticamente, é possível separar a finalidade simplificadora em três distintas: uma coisa é a busca de simplificação de aplicação normativa sob a óptica exclusiva do Estado, ligada a uma das dimensões parciais da Eficiência Administrativa dentro do que se considera um interesse público secundário; outra situação é a busca da simplificação normativo-tributária sob a óptica do sujeito passivo tributário ou, ainda, sob a óptica do sistema tributário como um todo, ideias que estão mais ligadas ao valor

¹⁰⁶⁴ SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário**. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 39-43.

¹⁰⁶⁵ Vide a subseção 5.1, *infra*.

¹⁰⁶⁶ “A simplicidade administrativa é uma das características dos impostos cuja perspectiva talvez mais tenha se alterado ao longo dos tempos. Se no período do liberalismo, em que se ambientou o pensamento de Adam Smith, tratava-se de uma máxima da tributação a ser perseguida pela ótica do contribuinte, hoje parece ter atingido seu ápice na ótica da administração tributária. E como normalmente acontece, quando algo chega ao pico, a tendência é de um seguinte decréscimo.” Cf. ROCHA, Paulo Victor Vieira da. **Teoria...**, *op. cit.*, p. 275.

da Eficiência global, no sentido de “boa administração”, um interesse público primário. Elas interconectam-se sob o influxo do que vem a ser “simplificação”, mas são fins diferentes que até podem se cruzar por aí, nos prados do direito positivo ou da política do direito, sendo, contudo, separáveis para fins de análise e possuindo fundamentos e limites jurídicos distintos.

Consideraremos, neste estudo, que a praticabilidade tributária é expressão de um tipo específico de eficiência, que tem por “falante” e por destinatário das benesses um ator específico.¹⁰⁶⁷ Nesse sentido, vejamos.

3.3.1.2 A Praticabilidade Tributária como técnica afeta ao Estado-Legislator e ao Estado-Administração

A praticabilidade tributária, feita a devida desambiguação, parece-nos **ligada à ideia de “eficiência estatal” sob a óptica de um exclusivo ator: o Estado.**

Mas, façamos um primeiro esclarecimento: como visto, a depender do uso do vocábulo, a praticabilidade abarcaria todo o Direito ou, ao menos, todo o Direito Tributário, incluindo toda a Constituição Tributária. A praticabilidade é uma técnica de aplicação normativa. Assim sendo, para que sejamos coerentes, só podemos vislumbrá-la na dinâmica jurídica afeta ao infraconstitucional. É que a Constituição nada aplica, como norma fundante do sistema. Esse recorte, além de tudo, evita a abrangência excessiva do campo semântico de nosso tema.

No texto constitucional há normas de competência que, sim, remetem expressamente a técnicas de praticabilidade, autorizando-as, além do próprio Princípio da Eficiência, como a lhe dar contornos locais. Mas ela é repleta de conceitos vagos e ambíguos e de ficções jurídicas. Ela toda seria uma expressão da praticabilidade, sem os devidos recortes. Partindo do pressuposto da ausência de limites a serem observados pelo Poder Constituinte Originário e do *status* constitucional das emendas constitucionais que observaram os limites do art. 60, § 4º, da CF/88, não há que se falar de técnica de aplicação **na** Constituição, mas, sim, de técnica de aplicação **da** Constituição, consonante os limites **da** Constituição, permitida, vedada e obrigada **pela** Constituição.¹⁰⁶⁸

¹⁰⁶⁷ Note-se que nossa busca de sucessivos recortes analíticos para a conceituação e estudo do termo “praticabilidade” visa evitar a mistura de conceitos diversos – com o possível retorno a uma visão um pouco etérea de nosso objeto de estudo, como tem se repetido na doutrina – deixando claro a que nos referimos e o que estudaremos nesta tese. Nada impede que sejam propostas denominações diferentes, como aqui e ali vê-se na dogmática, ou mesmo o uso de adjetivações para a expressão “praticabilidade”, como *lato* e *stricto sensu*, por exemplo.

¹⁰⁶⁸ Quanto à ilimitude do Poder Constituinte Originário, veja-se como exemplos: VILANOVA, Lourival. **Escritos Jurídicos e Filosóficos**. v.1, São Paulo: Axis Mvundi; IBET, 2003, p. 422; CÔRREA, Sabrina Michele Souza de Souza. **Cláusulas pétreas em matéria tributária: Federação e Direitos Fundamentais**. Curitiba: 2006. Dissertação (Mestrado em Direito) – Universidade Federal do Paraná, p. 52. Referida autora faz ressalva quanto a entendimentos contrários, que veem limites

Como fenômeno infraconstitucional, portanto, a praticabilidade transparece, em rigor:

- a) na atuação do Estado-Legislator, aplicando a Constituição ou aplicando normas gerais em matéria tributária, ao criar leis que a elas sejam subordinadas (normas gerais e abstratas); e
- b) na atuação do Estado-Administração, aplicando as leis, ao criar atos administrativos regulamentares (normas gerais e abstratas) ou concretos (normas individuais e concretas).¹⁰⁶⁹

3.3.1.3 O papel do Estado-Jurisdição

Em sua função típica – a jurisdicional –, o Estado-Jurisdição não atua com técnicas de aplicação eficiente da legislação tributária. Não é que ele não aplique normas tributárias, criando normas individuais e concretas contidas em decisões monocráticas, sentenças ou acórdãos, ou mesmo em normas gerais e abstratas como no caso das súmulas vinculantes: ele o faz.

E o faz de quatro modos, primordialmente, se instado a fazê-lo pelo Princípio da Inércia, salvo na terceira hipótese que pode se dar de ofício: a) como forma de controle dos atos administrativos concretos (diretamente) e de atos administrativos regulamentares e de leis (indiretamente), pelo controle difuso de constitucionalidade em ações individuais, havendo conflito entre o sujeito passivo e o Estado-Administração; b) como forma de controle dos atos administrativos regulamentares e de leis (diretamente), no controle concentrado de constitucionalidade em ações com esse mister; c) com a expedição de súmulas vinculantes pelo STF para vinculação do próprio Judiciário, do Estado-Legislator e do Estado-Administração, que de forma geral e abstrata trate da matéria tributária, em tese após reiteração de julgados sobre a matéria (art. 103-A, CF/88); e d) na substituição da vontade do sujeito passivo inadimplente em relação ao crédito tributário, em sede de execução fiscal.

Veja-se que se tratam de aplicações normativas subsidiárias e de cunho processual em relação às aplicações do Estado-Legislator e do Estado-Administração em matéria tributária, que as têm por pressuposto e lhes servem de controle, na maior parte das vezes julgando conflitos interpretativos. Em relação à praticabilidade, o que o Judiciário faz em sua função típica é validá-lo ou invalidá-lo ao interpretar a Constituição e as leis. Ao menos deveria sê-lo, pelo Princípio da Separação dos Poderes, ainda que haja, aqui e acolá, casos limítrofes

históricos e sociológicos.

¹⁰⁶⁹ “Tanto o legislador quanto os órgãos de aplicação legislativa podem estabelecer medidas de simplificação tributária. [...] Levando-se em consideração o órgão que procede à simplificação aplicativa, estabelece-se a distinção entre a simplificação administrativa e judicial. A primeira é, na realidade, o objeto fundamental da simplificação legislativa: a finalidade precípua das normas legislativas de simplificação tributária é facilitar a aplicação do sistema tributário pela administração [...]”. Cf. VELLOSO, Andrei Pitten. **Fundamentos...**, *op. cit.*, p. 12-13.

de criação de técnicas de praticabilidade tributária pretorianas.¹⁰⁷⁰

Não que inexista “praticabilidade processual civil” na atuação do Poder Judiciário. Mas não é por essa denominação conhecida em tal área da dogmática.¹⁰⁷¹ Há formas de atuação eficiente na aplicação de normas processuais civis, havendo até mesmo a determinação constitucional de duração razoável do processo (art. 5º, LXXVIII, CF/88) com nítida nota de eficiência-celeridade. De qualquer forma não fariam parte da abrangência de uma “praticabilidade tributária”, somente num sentido amplíssimo que estamos a evitar.

Contudo, nem só da função típica o Judiciário vive, e mesmo nela há casos limítrofes que merecem ser mencionados – poder-se-ia afirmar que apesar de serem praticados no bojo do processo judicial por meio de determinações jurisdicionais, tratariam-se de verdadeiro atos administrativos. Na função atípica de cunho administrativo o Poder Judiciário regulamenta tributos: as taxas judiciais. Em sua função “típica” – e as aspas servem para diferenciar tais atos dos propriamente jurisdicionais, apesar de serem realizados no bojo de processos judiciais em trâmite –, ele lança, exige, executa tais taxas; também delas exonera o jurisdicionado com base em concessão de assistência judiciária gratuita, que poderia ser considerada uma forma de imunidade constitucional (art. 5º, LXXIV, CF/88). Ainda em sua função “típica”, exige e calcula o ITCMD (art. 638, CPC). Mais que isso, na Justiça do Trabalho, tem o dever de liquidar e executar de ofício contribuições previdenciárias (art. 114, VIII, CF/88; art. 43 da Lei Federal n. 8.212/91; art. 876, Parágrafo Único, art. 879, § 1º-A, art. 880 e art. 889-A do Decreto-Lei n. 5.452/43, a CLT).

Em tais funções, podem transparecer técnicas de aplicação simplificada em matéria tributária e, portanto, pode-se falar de praticabilidade aplicada pelo Poder Judiciário diretamente, ainda que em rigor tais situações sejam atuação atípica, de cunho administrativo.

3.3.1.4 A Praticabilidade Tributária para o contribuinte

Sob a óptica do sujeito passivo tributário, pode existir uma “praticabilidade”?

¹⁰⁷⁰ A respeito do tema, sob a óptica da jurisprudência alemã, veja-se: VELLOSO, Andrei Pitten. **Fundamentos...**, *op. cit.*, p. 13. Como exemplos de técnicas de praticabilidade tributária criadas pelo Judiciário brasileiro, podemos apontar duas: a) a extinção de ofício de execuções fiscais pelo valor irrisório, que foi relativamente comum até a decisão do STJ no Recurso Especial - REsp n. 1.100.501/RJ que acabou redundando na Súmula 452 da Corte e b) a presunção de notificação do lançamento do IPTU por se tratar de imposto anual, como se vê da Súmula 397 do mesmo STJ.

¹⁰⁷¹ Note-se que THOMAS BUSTAMANTE faz interessante análise crítica sobre a aplicação da praticabilidade no âmbito judicial por meio das súmulas. Veja-se: BUSTAMANTE, Thomas da Rosa de. **Súmulas...**, *op. cit.*, p. 65-106. Veja-se também: MANEIRA, Eduardo. **O princípio...**, *op. cit.*, p. 67; BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves; SANTOS, Amanda Duque dos. **A legitimidade...**, *op. cit.*, p. 9-10. Como exemplo de praticabilidade com nomes diversos no âmbito do direito processual civil, veja-se: ATAÍDE JÚNIOR, Vicente de Paula. **Processo Civil Pragmático**. 2013. 278 f. Tese (Doutorado em Direito) – Universidade Federal do Paraná, Curitiba, 2013, p. 106-219.

Respondem afirmativamente à questão, por exemplo, HERRERA MOLINA, SORAYA LOSADA, REGINA HELENA COSTA, DANIEL GIOTTI DE PAULA, SÉRGIO ANDRÉ ROCHA, ALBERTO ANDRADE e THIAGO LAGE.¹⁰⁷² À diferença de seus pontos de vista, contudo, parece-nos que a busca dessa eficiência em relação à “praticabilidade” no sentido estrito de que estamos a tratar, dá-se sob a óptica do Estado, não do contribuinte, como também parece pensar TIAGO PINTO.¹⁰⁷³ Trata-se da busca da Eficiência Administrativa muito afeita aos interesses públicos secundários, a diminuição do custo – em sentido amplo – da atividade administrativa em relação aos procedimentos, com diminuição do número de atos que geram efeitos secundários em relação ao tempo, aos gastos pecuniários *etc.*

Obviamente que a praticabilidade estatal pode gerar efeitos secundários, perlocucionários, favoráveis ao contribuinte. Em primeiro plano, no âmbito coletivo, a atuação eficiente do Estado na aplicação das normas pode gerar bons resultados para os contribuintes de modo global, com menor custo da atividade-meio como um todo e menor necessidade arrecadatória a médio e longo prazos, ao estilo do predicado por ADAM SMITH.¹⁰⁷⁴ Numa visão macro pode-se afirmar que a redução dos custos indiretos beneficia, em tese, a coletividade, pela menor perda de energia na atividade tributária. Sob o aspecto individual, que ela cause benefícios ao contribuinte de modo direto por meio de uma simplificação de sua situação particular, tornando-a menos onerosa, trata-se de algo possível e desejável do ponto de vista de política do direito, mas não necessário para a identificação da praticabilidade. Pelo contrário, muitas vezes a praticidade estatal implica “irritação” ao contribuinte: a comodidade do Estado gera importunações ao particular, obrigado a praticar mais atos ou a gastar mais recursos; individualmente, isso pode significar maiores ônus ao sujeito passivo.¹⁰⁷⁵ São todos efeitos perlocucionários possíveis das técnicas de praticabilidade, algo contingente e não componente do sentido estrito de praticabilidade que analisamos.

Se fizéssemos uma analogia entre as práticas de comodidade estatal e as do contribuinte para o cumprimento das obrigações tributárias, algo que pudesse ser chamado de “praticabilidade” sob a perspectiva desse último, ter-se-ia meras práticas de melhor organização e de gestão afetas à Ciência da Administração ou à economia privada, mas que se encontram fora do âmbito jurídico-tributário. Incluem-se no que se chama “planejamento

¹⁰⁷² HERRERA MOLINA, Pedro Manuel. **Capacidad...**, *op. cit.*, p. 137; RODRIGUEZ LOSADA, Soraya. **El principio...**, p. 6; COSTA, Regina Helena. **Praticabilidade...**, *op. cit.*, p. 148-149; PAULA, Daniel Giotti de. **A Praticabilidade no Direito Tributário: controle...**, *op. cit.*, p. 145; ROCHA, Sergio André. **A tributação...**, *op. cit.*, p. 12-13; ANDRADE, Alberto Guimarães. **O princípio...**, *op. cit.*, p. 69; LAGE, Thiago Chaves Gaspar Bretas. **ICMS/ST...**, *op. cit.*, p. 20. É também sob tal perspectiva que ALBERTO GARCÍA analisa o tema: VEGA GARCÍA, Alberto. **Simplificación...**, *op. cit.*, *passim*.

¹⁰⁷³ PINTO, Tiago Gomes de Carvalho. **Princípio da praticidade tributária...**, *op. cit.*, p. 4.

¹⁰⁷⁴ SMITH, Adam. **A Riqueza...**, *op. cit.*, p. 282-283.

¹⁰⁷⁵ E como aduz PAULO ROCHA em relação à substituição tributária “para a frente”. Cf. ROCHA, Paulo Victor Vieira da. **Teoria...**, *op. cit.*, p. 301.

de negócios” ou “governança tributária”, podendo ter implicações de cunho jurídico-empresarial ou civil.¹⁰⁷⁶ Para o Direito, se o contribuinte cumpre suas obrigações tributárias de forma mais ou menos organizada, mais ou menos econômica do ponto de vista procedimental, com melhores ou piores logiciários ou com mais ou menos empregados, não é algo relevante ainda que essa seja uma preocupação que se coloca no âmbito da política jurídico-tributária para a busca de uma eficiência global do sistema.

A busca da simplificação tributária em relação a ambos os atores ou tendo o contribuinte como o centro exclusivo das preocupações existe tanto no âmbito da política do Direito quanto em normas positivadas; inclusive, em alguns casos, com expressa determinação constitucional como se denota do art. 179 da CF/88, que alude ao tratamento tributário diferenciado aos pequenos empresários: denominamos, para diferenciação, como busca da “redução da complexidade tributária” no primeiro caso e de “normas de tratamento simplificado” no segundo caso.¹⁰⁷⁷ Analiticamente elas são diversas da busca da simplificação da aplicação normativa tendo o Estado como polo de interesse de forma isolada: são nitidamente vinculadas de forma direta a um interesse primário de eficiência, calcada na noção totalizante de “boa administração”.¹⁰⁷⁸ Ainda que esse gênero de normas esteja ligado à noção da eficiência em seu sentido totalizante, diferem, em natureza, das normas de praticabilidade tributária de que estamos a tratar.¹⁰⁷⁹

¹⁰⁷⁶ BIFANO, Elidie Palma. Planejamento de Negócios, o Bom Administrador e a Governança Tributária. In: MACEDO, Alberto *et al.* (org.). **Direito Tributário e os novos horizontes do processo**. XII Congresso do Instituto Brasileiro de Estudos Tributários. São Paulo: Noeses, 2015, p. 403-423. Veja-se também: VIGGIANO, Letícia M. F. do Amaral. Governança Tributária: Princípios e Prática. **Revista de Direito Tributário Atual**, São Paulo, n. 22, 2008, p. 258-266.

¹⁰⁷⁷ Vide a subseção 3.2.1.2 *supra*. Note-se que o mesmo dispositivo constitucional pode servir de fundamento jurídico tanto para a “praticabilidade” e quanto para “normas de tratamento simplificado”, como parece ser o caso do art. 146, III, “d” e seu parágrafo único, da CF/88.

¹⁰⁷⁸ Como, aliás, expressamente afirma GIOTTI, ao indicar como um dos pontos de legitimação da praticabilidade como sendo “[a] existência de um direito à boa administração para os contribuintes, o que, com seus consectários da eficiência, da eficácia e da economicidade, configuraria um dever de simplificação por parte da Administração Tributária, sob certas circunstâncias, respeitando-se alguns requisitos”. Cf. PAULA, Daniel Giotti de. **A Praticabilidade no Direito Tributário: controle...**, *op. cit.*, p. 145.

¹⁰⁷⁹ Desse modo, parece-nos que a busca da simplificação em favor do contribuinte também é um caso de permissão “fraca” em nosso sistema constitucional: encontra-se nas dobras do dever de eficiência estatal, que, como visto no capítulo anterior, possui múltiplas dimensões, existindo um espaço de liberdade ao legislador na definição de como fazê-lo, em nítido mandamento de otimização. Não há, desse modo e genericamente falando, um “direito fundamental” do contribuinte a tratamento simplificado assim como também não há um “dever de praticabilidade em favor do Fisco” de formas absolutas. Não cremos em respostas prontas e únicas para tais questões, que se resolvem do ponto de vista argumentativo-retórico, seja no âmbito da política do direito, seja para expurgar excessos reconhecidos pelo próprio sistema jurídico, na nomodinâmica. Sobre tal ponto, sob a óptica do contribuinte, diz PAULO VICTOR ROCHA: “[...] é realmente difícil argumentar a existência de um direito fundamental à simplificação, a não ser no âmbito de micro e pequenas empresas”. Cf. ROCHA, Paulo Victor Vieira da. **Teoria...**, *op. cit.*, p. 330. Sobre a eficiência sob a óptica do contribuinte, abarcando as noções de “menor incômodo possível” e de “preservação dos interesses e da satisfação”, veja-se: FILLIPO, Luciano Gomes. **A Performance...**, *op. cit.*, p. 161-168.

3.3.2 PRATICABILIDADE EM RELAÇÃO A QUÊ?

3.3.2.1 Âmbito de abrangência das técnicas

Haveria praticabilidade apenas no Direito Tributário? Cremos que não, como também pensam DERZI, EDUARDO ROCHA e THOMAS BUSTAMENTE.¹⁰⁸⁰ Mas essa não é a denominação com a qual se identifica o fenômeno em outras searas da dogmática, quando ele é identificado.¹⁰⁸¹

Foquemos, então, onde a expressão causa interesse.

Como visto, devidamente redimensionada a praticabilidade tributária é ligada ao valor “eficiência”, mas apenas em algumas de suas dimensões. É o sentido com o qual ANDREI PITTE VELLOSO também parece compreender o conteúdo jurídico da praticabilidade: uma simplificação dos atos normativos para que eles se tornem exequíveis, e não uma simplificação de todo o sistema tributário ou da legislação como um todo.¹⁰⁸²

Quais as dimensões da Eficiência Administrativo-Tributária afetas à noção de praticabilidade? Trata-se, de forma nuclear, da **eficiência-simplificação procedimental**, acompanhada da eficiência-celeridade e da eficiência-economicidade, sempre no que se refere à atuação do **Estado-Legislator** e do **Estado-Administração**. Nesse sentido restrito que estipulamos, a praticabilidade dá-se para economia procedimental com efeitos secundários benéficos em relação à economia de tempo e de dinheiro para o Estado.¹⁰⁸³

Não é realizada para abarcar a noção de efetividade arrecadatória: a praticabilidade pode redundar em uma maior arrecadação, mas isso é algo conjuntural, não ocorrendo necessariamente; pelo contrário, ela pode servir a desonerações diversas, como no caso do Simples Nacional.¹⁰⁸⁴ O incremento de arrecadação pode ser um resultado do ponto de vista perlocucionário mas não o é do ponto de vista ilocucionário, em que ressalta seu foco como o de atingir o resultado – aplicação normativa – utilizando meios mais eficientes, que

¹⁰⁸⁰ DERZI, Misabel de Abreu Machado. **Direito Tributário...**, *op. cit.*, p. 139; ROCHA, Eduardo Moraes da. **Teoria...**, *op. cit.*, p. 39-40; BUSTAMANTE, Thomas da Rosa de. **Súmulas...**, *op. cit.*, p. 74 *et seq.*

¹⁰⁸¹ EDUARDO ROCHA traz exemplos interessantes: os modelos de contrato social exigidos pela Instrução Normativa 37/91, do extinto Departamento Nacional de Registro do Comércio – DNRC, com base na Lei n. 7.292/84 e as normais penais em branco no direito penal. Cf. ROCHA, Eduardo Moraes da. **Teoria...**, *op. cit.*, p. 41-42. Há muitos outros, e já mencionamos sua presença no âmbito do processo civil na subseção 3.3.1.3 *supra*.

¹⁰⁸² VELLOSO, Andrei Pitten. **O princípio...**, *op. cit.*, p. 264.

¹⁰⁸³ Aprofundaremos no próximo capítulo as técnicas por meio das quais ela se manifesta.

¹⁰⁸⁴ “[...] que não se confundam, erroneamente, praticabilidade e eficiência da administração tributária com qualquer espécie de busca desenfreada por aumento de arrecadação, que certamente será alcançada como decorrência, mas não propriamente como um fim em si mesmo”. Cf. TÔRRES, Heleno Taveira (coord.). **Transação...**, *op. cit.*, p. 1.

coincidam ou não com o aumento do montante arrecadado.

É, também, uma técnica que pode ser utilizada, a nosso ver, para a criação/aplicação de normas tributárias de qualquer índole, não só as que têm predominância da finalidade arrecadatória: também é possível falar-se de praticabilidade em normas de cunho extrafiscal.¹⁰⁸⁵

3.3.2.2 A Praticabilidade como técnica neutra: possibilidade de “bons” e “maus” usos

Como técnica de aplicação eficiente de normas tributárias, a praticabilidade pode ser bem ou mal usada. É neutra, por si só. É uma arte, que pode ser julgada como esteticamente boa ou ruim; um ato de fala jurídica que pode cumprir seu objetivo comunicacional, mas com a afronta à língua padrão ou seguindo seus limites. Disso trataremos com maior aprofundamento no momento oportuno.¹⁰⁸⁶ Mas serve, desde já, para esclarecer que as técnicas de praticabilidade podem ser realizadas de modo lícito ou ilícito, de acordo com as normas de competência constitucional e administrativa ou contrária a elas. Impor os limites de aplicação das técnicas como partes integrantes de seu conceito não impede que, no mundo real, elas sejam utilizadas além de tais limites. Ao fazê-lo, apenas seríamos obrigados a dar um outro nome ao mau uso das técnicas.

3.3.3 PRATICABILIDADE POR QUÊ? OS SEUS FUNDAMENTOS

3.3.3.1 Fundamentos extrajurídicos: complexidade da sociedade contemporânea, o Direito Tributário de Massas e o Estado de Necessidade Administrativa

A dogmática alemã que tratou da praticabilidade, repercutida em solo pátrio, sempre buscou os fundamentos para o fenômeno que “arranhava” a legalidade e a capacidade

¹⁰⁸⁵ Em sentido contrário: GREGORIO, Ricardo Marozzi. **Preços...**, *op. cit.*, p. 272; VELLOSO, Andrei Pitten. **O princípio...**, *op. cit.*, p. 320-321. Note-se que ANDREI PITTEN VELLOSO vê uma contraposição entre a praticabilidade e a extrafiscalidade, por ser esta causa de maior complexidade do sistema e, portanto, de maior esforço fiscalizatório por parte do Estado, além de criar maiores desigualdades. Sua conclusão decorre porque, no particular, o autor está a observar a totalidade do sistema e o incremento de maior complexidade pela adoção da técnica extrafiscal. Mas isso não é diferente no caso de tributos com finalidade eminentemente fiscal: cada inclusão de novo tributo, cada nova regra, cada modificação, gera a necessidade de maior esforço fiscalizatório por parte do aparato estatal. Há uma derivação, no raciocínio, entre a análise da simplificação de procedimentos de aplicação de uma norma, em que nos parece se localizarem as técnicas da praticabilidade, para uma verificação da eficiência global do sistema, sentido mais amplo, identificando a “praticabilidade” com o conceito de “redução da complexidade do sistema tributário”, de que já tratamos na subseção 3.2.1.2 *supra*. Cf. VELLOSO, Andrei Pitten. **O princípio...**, *op. cit.*, p. 320-321; VELLOSO, Andrei Pitten. **Fundamentos...**, *op. cit.*, p. 11-12.

¹⁰⁸⁶ Vejam-se os capítulos 5, 6 e 7 *infra*.

contributiva, pata tanto indicando-se fundamentos extrajurídicos que consideramos relevante analisar criticamente com as lentes de nosso direito positivo.

Existem ingredientes de nosso tempo que explicam a emergência da praticabilidade, que deixou, paulatinamente, de ser um fato marginal para se tornar uma preocupação cada vez mais constante da doutrina e da jurisprudência. Ela parece ser uma das respostas, ou uma das consequências, da **complexidade** – e não à toa, DANIEL GIOTTI DE PAULA a vê como forma de controle da complexidade.¹⁰⁸⁷ A complexidade da pós-modernidade, a sociedade de risco, a hipercomplexificação das relações econômicas a tensionar a legislação tributária... Isso afeta o Direito como um todo, como aponta JOÃO MAURÍCIO ADEODATO, e os reflexos tributários de tal estado de coisas são costumeiramente apontados pela doutrina.¹⁰⁸⁸ DERZI, preocupada com as consequências do excesso de simplificação a objurgar o subjetivismo e a capacidade contributiva *in concreto*, vê como características do pós-modernismo a informalidade e a deslegalização, com fórmulas simplistas que levam a uma situação de descrença.¹⁰⁸⁹ REGINA HELENA COSTA alude à complexidade da era pós-moderna a exigir simplificação, com reflexos tributários que levam à “paulatina simplificação de modelos, diminuição de variáveis e padronização de procedimentos”.¹⁰⁹⁰ NABAIS fala da “hipertrofia” e da “complexidade técnica da legislação fiscal”.¹⁰⁹¹ RICARDO LOBO TORRES recorda que vivemos uma era da sociedade de risco, em que transparecem “a ambivalência, a insegurança e o redesenho do quadro de atribuições das instituições do Estado e da própria sociedade”, o que leva à necessidade, a seu ver, de uma nova reflexão sobre a legalidade estrita e sobre o papel regulamentar do Executivo.¹⁰⁹² DANIEL TEIXEIRA também inicia suas reflexões sobre a praticidade tributária contextualizando a complexidade atual, inclusive a globalização a diluir fronteiras, com reflexos no campo jurídico.¹⁰⁹³ EDUARDO ROCHA afirma que a praticabilidade é a resposta para a redução da cada vez maior complexidade do ambiente social.¹⁰⁹⁴ Como

¹⁰⁸⁷ PAULA, Daniel Giotti de. **A Praticabilidade no Direito Tributário: controle...**, *op. cit.*, p. 61-62.

¹⁰⁸⁸ ADEODATO, João Maurício. **Uma Teoria Retórica da Norma Jurídica e do Direito Subjetivo**. 2. ed. São Paulo: Noeses, 2014, p. 61.

¹⁰⁸⁹ DERZI, Misabel de Abreu Machado. **Praticidade. ICMS...**, *op. cit.*, p. 187-188; DERZI, Misabel de Abreu Machado. **A Praticidade...**, *op. cit.*, p. 261; DERZI, Misabel de Abreu Machado. Pós-modernismo e Tributos: complexidade, descrença e corporativismo. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo: Dialética, n. 100, p. 65-80, jan. 2004, p. 65-70; DERZI, Misabel de Abreu Machado. **Direito Tributário...**, *op. cit.*, p. 362.

¹⁰⁹⁰ COSTA, Regina Helena. **Praticabilidade...**, *op. cit.*, p. 19-20; COSTA, Regina Helena. **Curso...**, *op. cit.*, p. 88-89. Veja-se também: CARDOSO, Alessandro Mendes. **A responsabilidade...**, *op. cit.*, p. 142; PESTANA, Marcio. **A Prova...**, *op. cit.*, p. 84.

¹⁰⁹¹ NABAIS, José Casalta. **O dever...**, *op. cit.*, p. 375. Veja-se também p. 620.

¹⁰⁹² TORRES, Ricardo Lobo. O Caso da Contribuição ao Seguro de Acidentes de Trabalho (SAT). In: DERZI, Misabel de Abreu Machado (coord.). **Construindo o Direito Tributário na Constituição: uma análise da obra do Ministro Carlos Mário Velloso**. Belo Horizonte: Del Rey, 2004, p. 7; TORRES, Ricardo Lobo. **Curso...**, *op. cit.*, p. 129. Veja-se também: ROCHA, Sergio André. **A tributação...**, *op. cit.*, *passim*.

¹⁰⁹³ TEIXEIRA, Daniel Alves. **Praticidade...**, *op. cit.*, p. 13-17.

¹⁰⁹⁴ ROCHA, Eduardo Moraes da. **Teoria...**, *op. cit.*, p. 14. Veja-se também: FILLIPO, Luciano Gomes.

derradeiro exemplo, DANIEL GIOTTI DE PAULA aponta como fatores para o uso da praticabilidade a complexidade real das relações socioeconômicas que se imbrica com a indeterminação parcial da linguagem jurídico-tributária.¹⁰⁹⁵

Há, obviamente, um contexto sociocultural a dar maior relevo à ideia de simplificação, ainda que, como adverte ZILVETI, a simplicidade tributária seja uma credice desde os pandectistas alemães.¹⁰⁹⁶ Claramente, as “dificuldades de arrecadação e fiscalização bem como o elevado custo das diversas atividades encetadas nesse sentido apontam, paulatinamente, para a racionalização dos procedimentos administrativos”, razão pela qual se buscam “incessantemente, a simplificação das práticas administrativas, a diminuição do número de atos de controle, o corte de custos”.¹⁰⁹⁷

São as motivações econômicas e políticas que levam à praticabilidade. Denominamo-las, no início deste capítulo, sob a alcunha de “comodidade”, como uma aspiração afeita à política do Direito.¹⁰⁹⁸ Dentro disso, com base na doutrina alemã costuma-se apontar como os fundamentos de política tributária para a utilização do que denomina “modo de pensar tipificante”, uma das expressões da praticabilidade – mas que poderíamos generalizar para toda ela, como o fazem MISABEL DERZI, REGINA HELENA COSTA e RICARDO GREGÓRIO, dentre vários outros autores –, os seguintes: a) **a defesa da esfera privada**: pelo que se evitaria uma indevida ingerência na privacidade dos cidadãos pelo Estado; b) **a uniformidade da tributação**: o uso de generalização que abstrai diferenças; e c) **o estado de necessidade administrativo**: razão pela qual haveria uma inevitabilidade de aplicação de tais práticas pela desproporção entre o dever legal da Administração na execução e na fiscalização das leis tributárias e a capacidade e os meios disponíveis para tanto, uma forma de aplicação da cláusula *rebus sic stantibus*, pois os meios financeiros disponíveis não seriam suficientes para os encargos fixados legalmente.¹⁰⁹⁹

A Performance..., *op. cit.*, p. 149; SAAD, Sergio Sydionir. **Simplificação...**, *op. cit.*, p. 26; CARVALHO, Ricardo Siqueira de. **Substituição...**, *op. cit.*, p. 247.

¹⁰⁹⁵ PAULA, Daniel Giotti de. **A Praticabilidade no Direito Tributário**: controle..., *op. cit.*, p. 37-47.

¹⁰⁹⁶ ZILVETI, Fernando Aurélio. **Simplicius...**, *op. cit.*, p. 180.

¹⁰⁹⁷ COSTA, Regina Helena. **Praticabilidade...**, *op. cit.*, p. 98-99.

¹⁰⁹⁸ Veja-se as subseções 3.2.1.1.1 e 3.2.1.2 *supra*. ZELMO DENARI, tratando dos fundamentos das técnicas de substituição tributária, traz lúcida reflexão sobre este aspecto: “Sempre que se indaga quais as razões determinantes desse especioso esquema impositivo, os tributaristas não vacilam em admitir que o regime substitutivo responde a puro critério de conveniência administrativa, pois é muito mais cômodo, econômico e inteligente, tributar o produto na fase final de industrialização e ali concentrar a fiscalização, do que comparti-la entre os sucessivos operadores econômicos, partícipes do sistema plurifásico de incidência”. Cf. DENARI, Zelmo. Responsabilidade pelo ICMS na Substituição Regressiva. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo: Dialética, n. 51, p. 138-144, dez. 1999, p. 139.

¹⁰⁹⁹ DERZI, Misabel de Abreu Machado. **Direito Tributário...**, *op. cit.*, p. 336-340; DERZI, Misabel de Abreu Machado. **Praticidade. ICMS...**, *op. cit.*, p. 180-181; DERZI, Misabel de Abreu Machado. **Princípio...**, *op. cit.*, p. 177; DERZI, Misabel de Abreu Machado. **A fiscalização...**, *op. cit.*, [online]; COSTA, Regina Helena. **Praticabilidade...**, *op. cit.*, p. 100-101; GREGÓRIO, Ricardo Marozzi. **Preços...**, *op. cit.*, p. 278-279; ROCHA, Eduardo Moraes da. **Teoria...**, *op. cit.*, p. 31-32. Concordam

Como tais fundamentos são de ordem pré-jurídica, não os consideramos relevantes para o nosso trabalho em face de nossas escolhas metodológicas. De qualquer modo, tratemos um pouco sobre eles de forma crítica, eis que são temas repetidos incessantemente quando se está a tratar da praticabilidade tributária.

A **defesa da esfera privada**, que é um dos fundamentos da praticabilidade também para HERRERA MOLINA, tem reflexos jurídicos em algumas disposições relevantes de nosso ordenamento jurídico, tais como a garantia da inviolabilidade da privacidade em sentido amplo (art. 5º, X, XI e XII, CF/88) e o sigilo fiscal (art. 198, CTN).¹¹⁰⁰ Mas talvez seja uma preocupação política mais europeia que tupiniquim. Nosso ordenamento jurídico permite o acesso a determinados dados da vida privada para fins tributários nos termos da lei (art. 145, § 1º, CF/88), com um extenso rol de poderes concedidos à fiscalização tributária com esse objetivo (artigos 194 a 200 do CTN, exemplificativamente).¹¹⁰¹ Nesse estado de coisas, afirmar que ela serviria de fundamento político para a praticabilidade tributária parece ser um eufemismo para edulcorar a economia de esforços do aparato estatal. Não se nega, contudo, que no aspecto perlocucionário de análise ela pode ser uma consequência indireta de algumas formas de praticabilidade, mas não de todas.

A segunda das justificativas, a **uniformidade da tributação**, guarda relação com aspectos jurídicos de extrema relevância: é uma forma de atingimento da igualdade genérica. Pode servir de fundamento extrajurídico para a instituição de técnicas de praticabilidade ao lado da comodidade do Estado. Do ponto de vista jurídico, como veremos, a igualdade pode ser vista como fundamento, como limite ou como ambas as coisas em relação à praticabilidade tributária. Voltaremos a tratar do tema.¹¹⁰²

Por fim, tem-se o **estado de necessidade administrativa**. A desproporção entre a incumbência de aplicar a lei outorgada à Administração e o seu encargo se daria pelas seguintes principais razões: a supercomplexidade e ausência de sistema no Direito Tributário, a falta de praticidade da lei fiscal com valor arrecadado desproporcional ao custo, a falta de adaptabilidade da lei às mutações sociais e econômicas, a inadequação da concepção legal

com a existência do estado de necessidade: ROCHA, Thiago Maia Nobre. **Praticidade...**, *op. cit.*, p. 61; LEONARDO SPERB DE PAOLA, **Presunções e Ficções no Direito Tributário**, p. 168; FILLIPO, Luciano Gomes. **A Performance...**, *op. cit.*, p. 232-233; NABAIS, José Casalta. **O dever...**, *op. cit.*, p. 336-337; SAAD, Sergio Sydionir. **Simplificação...**, *op. cit.*, p. 27 e p. 128; CARVALHO, Ricardo Siqueira de. **Substituição...**, *op. cit.*, p. 249. Não se convence pelo argumento do “estado de necessidade”: SCHERKERKEWITZ, Iso Chaitz. **O uso...**, *op. cit.*, p. 86.

¹¹⁰⁰ HERRERA MOLINA, Pedro Manuel. **Capacidad...**, *op. cit.*, p. 139.

¹¹⁰¹ Hodiernamente, as ideias de transparência da vida do particular em favor do Estado – com várias finalidades, também a tributária – parecem ser da ordem do dia, principalmente no período pós “11 de setembro”. Do ponto de vista pragmático, grande exemplo disso é o fim do sigilo bancário relativamente à Administração Tributária brasileira (LC 105/2001), no entendimento corroborado pelo STF (ADI 2859, Relator(a): Min. DIAS TOFFOLI, Tribunal Pleno, julgado em 24/02/2016, ACÓRDÃO ELETRÔNICO DJE-225 DIVULG 20-10-2016 PUBLIC 21-10-2016).

¹¹⁰² Veja-se a subseção 3.3.3.2 e os Capítulos 5 e 6 *infra*.

de processo e procedimento que não se volta para a aplicação da lei em massa e se olvida de casos com pouca significação econômica e a falta de pessoal.¹¹⁰³

Não se pode desconhecer a realidade exposta por ALBERT HENSEL e reiterada entre nós por ANDREI VELLOSO: o Direito Tributário é um “Direito de massa (*Massenrecht*)”, sendo necessária “a produção de normas passíveis de serem aplicadas eficazmente a uma imensidão de fatos homogêneos”, ideia também expressa por CASALTA NABAIS em Portugal e por CÉSAR NOVOA na Espanha.¹¹⁰⁴

Como relata DERZI, ISENSEE aponta um dilema: a aplicação em nível máximo do direito tributário com a exaustiva verificação de cada fato individual levaria a um custo superior ao da arrecadação e a falta de verificação de cada fato levaria à injustiça tributária na avaliação do caso concreto; o “modo de pensar tipificante” seria a solução apaziguadora, afrouxando-se o princípio da legalidade em nome da eficiência, saindo da individualidade e indo à generalidade.¹¹⁰⁵ Nesse sentido, ao tratar da praticabilidade, NABAIS sempre alude a “soluções impraticáveis no sentido de economicamente insuportáveis” e aos “custos insuportáveis ou inadequados” da individualização extrema na aplicação do direito.¹¹⁰⁶ A redução dos custos de gestão também é um dos fundamentos da praticabilidade segundo HERRERA MOLINA.¹¹⁰⁷ Afinal, como afirma JARZYK-DEHNE, “se o Estado cria um complicado Direito Tributário, então deve ele proporcionar meios e disponibilizar suficientes capacidades administrativas para que as leis tributárias possam cumprir correspondentemente as vantagens legais”.¹¹⁰⁸

Pois bem. Cremos que essa necessidade administrativa, posto ser presumível aqui e alhures, não necessita ser invocada como fundamento para a praticabilidade, ao menos no que se refere ao nosso específico direito positivo.¹¹⁰⁹ Aqui vislumbramos a existência de fundamento jurídico para tais práticas: a **Eficiência Administrativa**, norma-princípio

¹¹⁰³ DERZI, Misabel de Abreu Machado. **Direito Tributário...**, *op. cit.*, p. 338-339.

¹¹⁰⁴ HENSEL, Albert. Verfassungsrechtliche Bindungen des Steuergesetzgebers. Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit – Gleichheit vor dem Gesetz, p. 474 *apud* VELLOSO, Andrei Pitten. **O princípio...**, *op. cit.*, p. 263; VELLOSO, Andrei Pitten. **Fundamentos...**, *op. cit.*, p. 2; NABAIS, José Casalta. **O dever...**, *op. cit.*, p. 336-337; FROSI, Flávia Gehlen. **A aplicação...**, p. 41-42; ROCHA, Sergio André. **A tributação...**, *op. cit.*, p. 17; GARCIA NOVOA, César. **El reto...**, *op. cit.*, p. 331; PONTES, Helenilson Cunha. **O princípio...**, *op. cit.*, p. 57; LAGE, Thiago Chaves Gaspar Bretas. **Ações...**, *op. cit.*, p. 163; PAULA, Daniel Giotti de. **A Praticabilidade no Direito Tributário: controle...**, *op. cit.*, p. 145-159; RODRIGUEZ LOSADA, Soraya. **El principio...**, p. 15.

¹¹⁰⁵ ISENSEE, Josef. Die Typisierende Verwaltung, p. 158 *apud* DERZI, Misabel de Abreu Machado. **Direito Tributário...**, *op. cit.*, p. 339-340.

¹¹⁰⁶ NABAIS, José Casalta. **O dever...**, *op. cit.*, p. 373 e p. 375.

¹¹⁰⁷ HERRERA MOLINA, Pedro Manuel. **Capacidad...**, *op. cit.*, p. 139.

¹¹⁰⁸ JARZYK-DEHNE, Friederike. **Pauschalierungen...**, *op. cit.*, p. 239 (com tradução de FROSI, Flávia Gehlen. **A aplicação...**, p. 40-41).

¹¹⁰⁹ Aliás, a transposição acrítica de tal fundamento possui o perigoso potencial “de se transformar em fundamento apriorístico de legitimação” da praticabilidade, como bem aponta GIOTTI. Cf. PAULA, Daniel Giotti de. **A Praticabilidade no Direito Tributário: controle...**, *op. cit.*, p. 153.

insculpida no *caput* do art. 37 de nossa Constituição. Mais do que chegar a um “estado de necessidade” para atuar de forma mais prática, pode-se vislumbrar um dever constitucional de atuação eficiente. Interessa-nos, na realidade, esse fundamento jurídico. Dele tratemos.

3.3.3.2 Fundamentos jurídicos: a Praticabilidade como expressão da Eficiência Administrativo-Tributária

A doutrina também aponta diversos fundamentos jurídicos para a praticabilidade.

Há quem entenda que a praticabilidade decorre da generalidade/igualdade e da segurança jurídica, como CÉSAR NOVOA e HERRERA MOLINA; ou que ela possui ligação com a noção de isonomia/justiça, como TIPKE, LANG, CASALTA NABAIS CARLOS ALMEIDA e AMANDA OLIVEIRA.¹¹¹⁰ Há quem veja nela o corolário da legalidade, como se denota de DERZI, HELENO TORRES, EDUARDO MANEIRA e FLÁVIA FROSI.¹¹¹¹ HANS ARNDT via como seu fundamento tanto a legalidade – a necessidade de leis executáveis – quanto à igualdade – a necessidade de aplicação igualitária da lei.¹¹¹² Há outras opções apontadas pela doutrina: REGINA HELENA COSTA e FERNANDO CASTELLANI a veem como desdobramento da supremacia do interesse público, já EDUARDO ROCHA como vinculada ao devido processo legal adjetivo com base na Justiça-Equidade.¹¹¹³

De outro lado, a igualdade é seu fundamento, segundo posição defendida por ÁVILA, ZILVETI, RICARDO GREGORIO, CAIO TAKANO, RAMON SANTOS e THIAGO ROCHA, ainda que, para o penúltimo, também se possa falar da Segurança Jurídica como expressão da própria igualdade genérica e para o último, esse não seja o fim buscado pelo Estado, que quer eficiência.¹¹¹⁴ ZILVETI detalha o fundamento para dizer que a praticabilidade tributária consiste

¹¹¹⁰ GARCIA NOVOA, César. **Los métodos...**, *op. cit.*, p. 19-20; HERRERA MOLINA, Pedro Manuel. **Capacidad...**, *op. cit.*, p. 139; TIPKE, Klaus; LANG, Joachim. **Direito...**, *op. cit.*, p. 233; NABAIS, José Casalta. **O dever...**, *op. cit.*, p. 374 e p. 620-621; ALMEIDA, Carlos Otávio Ferreira de; OLIVEIRA, Amanda Salles. **A coexistência...**, *op. cit.*, p. 702.

¹¹¹¹ DERZI, Misabel de Abreu Machado. **Praticidade. ICMS...**, *op. cit.*, p. 188; DERZI, Misabel de Abreu Machado. **Princípio...**, *op. cit.*, p. 176; TÔRRES, Heleno Taveira (coord.). **Transação...**, *op. cit.*, p. 42-43; MANEIRA, Eduardo. **O princípio...**, *op. cit.*, p. 62; MANEIRA, Eduardo. **Base...**, *op. cit.*, p. 72; FROSI, Flávia Gehlen. **A aplicação...**, p. 40.

¹¹¹² ARNDT, Hans-Wolfgang. **Praktikabilität und Effizienz...**, *op. cit.*, p. 27-28, p. 85-86, p. 98-99 (na tradução de DOURADO, Ana Paula. **O Princípio...**, *op. cit.*, p. 679-683. Veja-se também: PAULA, Daniel Giotti de. **A Praticabilidade no Direito Tributário: controle...**, *op. cit.*, p. 156-157.

¹¹¹³ COSTA, Regina Helena. **Praticabilidade...**, *op. cit.*, p. 93; CASTELLANI, Fernando Ferreira. **O Imposto...**, *op. cit.*, p. 188; ROCHA, Eduardo Morais da. **Teoria...**, *op. cit.*, p. 105.

¹¹¹⁴ ÁVILA, Humberto. **Teoria da Igualdade...**, *op. cit.*, p. 91; ÁVILA, Humberto. **Imposto...**, *op. cit.*, p. 124-127; ZILVETI, Fernando Aurélio. **Princípios...**, *op. cit.*, p. 315-320; ZILVETI, Fernando Aurélio. **Simplicius...**, *op. cit.*, p. 184; GREGORIO, Ricardo Marozzi. **Preços...**, *op. cit.*, p. 275-281 e p. 284-287; TAKANO, Caio Augusto; SANTOS, Ramon Tomazela. O "Foreign Account Tax Compliance Act" (Facta) e seus impactos no Ordenamento Jurídico Brasileiro: Reflexões a partir das perspectivas da Eficiência, da Praticabilidade e da Proporcionalidade. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 226, p. 31-47, jul. 2014, p. 40; ROCHA, Thiago Maia Nobre.

na própria realização da capacidade contributiva.¹¹¹⁵ No mesmo sentido ANDREI PITTEN VELLOSO, ao afirmar que a praticabilidade não é um “postulado jurídico-constitucional autônomo”, servindo de “instrumento necessário à implementação de princípios constitucionais”, dentre os quais a igualdade, que, a seu ver, lhe serve de fundamento e limite numa relação paradoxal.¹¹¹⁶

Nota-se uma preocupação na parcela da doutrina que entende ser a praticabilidade um princípio em não colocá-la no mesmo patamar dos demais princípios, numa atitude muito análoga à que se vê em relação ao Princípio da Eficiência, que analisamos no capítulo anterior.¹¹¹⁷ A preocupação com desvios éticos é tanta que DANIEL TEIXEIRA limita a noção de “praticidade” a padrões morais já em seu sentido externo ao Direito.¹¹¹⁸ Também nesse sentido, HUMBERTO ÁVILA é contundente: para ele, a praticabilidade tem por consequência a eficiência, não sendo ela sua finalidade, eis que fundada na igualdade geral, com o que parece concordar RICARDO GREGÓRIO e com certeza concorda PAULO VICTOR ROCHA, ao afirmar que se fosse a praticabilidade um “fim externo” ou um “fim em si mesmo” acabar-se-ia “por legitimar interpretações da Constituição como aquela que concebe a praticabilidade no sentido de comodidade”.¹¹¹⁹ EDUARDO ROCHA, após expor de forma alongada as diferenças entre uma “comunidade benthamista-utilitarista” e a “comunidade personificada pelos princípios” na esteira de DWORKIN, também procura afastar a praticabilidade de qualquer noção estritamente eficientista.¹¹²⁰ CASALTA NABAIS, KLAUS TIPKE, JOACHIM LANG e JARZYK-

Praticidade..., *op. cit.*, p. 63-71.

¹¹¹⁵ ZILVETI, Fernando Aurélio. **Simplicius...**, *op. cit.*, p. 185.

¹¹¹⁶ VELLOSO, Andrei Pitten. **O princípio...**, *op. cit.*, p. 264-265.

¹¹¹⁷ “Assinale-se ser inegável a natureza técnica do princípio em foco, o que o impede de ser colocado no mesmo patamar dos princípios éticos, como a justiça e a moralidade, posicionados no altiplano do ordenamento jurídico. No entanto, não se pode desprezar sua importância, na medida em que contribui, como veremos, para a realização daqueles valores”. Cf. COSTA, Regina Helena. **Praticabilidade...**, *op. cit.*, p. 93. Nesse sentido: TIPKE, Klaus; LANG, Joachim. **Direito...**, *op. cit.*, p. 233; VELLOSO, Andrei Pitten. **O princípio...**, *op. cit.*, p. 264. Como exemplo no Direito Administrativo: GABARDO, Emerson. A flexibilização da Legalidade mediante o prestígio de uma ideia equivocada de Eficiência e uma visão niilista da Separação dos Poderes. In: HACHEM, Daniel Wunder; GABARDO, Emerson; SALGADO, Eneida Desiree (coord.). **Direito Administrativo e suas transformações atuais**: homenagem ao Professor Romeu Felipe Bacellar Filho. Curitiba: Ítala, 2016, p. 207-216.

¹¹¹⁸ “Assim, a praticidade é o emprego de uma ação apta ao alcance de um fim, desde que observados os padrões da ética humana. Este referencial delimita o uso de um conhecimento ou emprego de uma ação”. Cf. TEIXEIRA, Daniel Alves. **Praticidade...**, *op. cit.*, p. 20.

¹¹¹⁹ ÁVILA, Humberto. **Teoria da Igualdade...**, *op. cit.*, p. 91; ÁVILA, Humberto. **Imposto...**, *op. cit.*, p. 124-127; GREGÓRIO, Ricardo Marozzi. **Preços...**, *op. cit.*, p. 283; ROCHA, Paulo Victor Vieira da. **Teoria...**, *op. cit.*, p. 303-304.

¹¹²⁰ “Pela maximização de resultados e minimização de sacrifícios, a praticabilidade alia eficiência à integridade, afastando-a do utilitarismo e, com isso, legitima-se, obtendo o assentimento da comunidade a essa ideia objetivada no sistema jurídico. Até mesmo porque a eficiência é uma meta política coletiva de que nenhum corpo social que se pretenda organizado pode abdicar. Todavia, tal meta não pode ser perseguida, maculando princípios que conformam a moral da comunidade e servem ao propósito de personificá-la, pois é também através do tripé princípio, ‘policy’ (eficiência) e praticabilidade, que se terá a integridade na legislação tributária”. Cf. ROCHA, Eduardo Moraes

DEHNE aludem à praticabilidade como um princípio “técnico” ou “princípio primário de validade”, subordinado aos princípios “materiais” ou “éticos”, com o que concorda DERZI.¹¹²¹ Por tal razão, TIAGO CARVALHO predica o equilíbrio entre a “praticidade, que serve ao Estado, e as garantias individuais, que amparam os contribuintes”.¹¹²²

Talvez seja tanta a preocupação com falhas éticas da humanidade e, especificamente, com o desrespeito a valores positivados no ordenamento jurídico, que o recorte analítico dos conceitos de “prático” ou de “eficiente” que não levem em conta o seu valor moral se tornem algo abjeto; torna-se uma espécie de tabu afirmar que uma atuação imoral qualquer, ainda que bem-sucedida em sua questionável finalidade, seja “eficiente” ou “prática”. Isso, ainda que o recorte seja especificamente a análise da relação meios/fins de referida atuação, com neutralidade axiológica de que se propôs ao estudo. Aparentemente por tal razão os autores incluem no conceito de praticabilidade os seus limites éticos – a praticabilidade somente é praticabilidade se for legítima. O problema de um tal proceder é que se houver alguma técnica simplificadora que não atenda aos princípios éticos, o que se teria então seria outra coisa, não mais a “praticabilidade”: isso levaria a que, utilizando o conceito de DANIEL TEIXEIRA para “praticidade” fora do Direito de modo exemplificativo, seria necessário dizer que tais resultados antiéticos não foram práticos, foram alguma outra coisa, por ferir susceptibilidades; quiçá “efetivos, mas não éticos, e, portanto, não-práticos”. Uma discussão semântica que nos parece perfeitamente superável.

A nosso ver, analiticamente é possível separar a praticabilidade enquanto conjunto de técnicas neutras, preocupadas com resultados, como o fizemos em relação ao valor “eficiência”. Isso não significa que ela não tenha limites jurídicos – ou mesmo éticos, que, de forma isolada e não positivada, não nos interessam no presente estudo.

Consignamos também que PAULO VICTOR ROCHA coloca em dúvida a existência de fundamento constitucional para a simplificação tributária.¹¹²³ Afirma o autor que a simplificação, tomada como sinônimo de praticabilidade, atinge fortemente direitos fundamentais do contribuinte por meio de generalizações sem que haja previsão expressa no Texto Constitucional, que trata demoradamente da questão tributária, salvo no caso das micro e pequenas empresas.¹¹²⁴ Contudo, referido autor considera que ela é um “fim prescrito genericamente a todo sistema tributário”, um “estado de coisas, em certa medida, necessário

da. **Teoria...**, *op. cit.*, p. 310-311.

¹¹²¹ NABAIS, José Casalta. **O dever...**, *op. cit.*, p. 620; KLAUS TIPKE, **Princípio de igualdade e ideia de sistema no direito tributário**, p. 523; TIPKE, Klaus; LANG, Joachim. **Direito...**, *op. cit.*, p. 233; JARZYK-DEHNE, Friederike. **Pauschalierungen...**, *op. cit.*, p. 238 (na tradução de FROSI, Flávia Gehlen. **A aplicação...**, p. 42); DERZI, Misabel de Abreu Machado (coord.). **A fiscalização...**, *op. cit.*, [online].

¹¹²² PINTO, Tiago Gomes de Carvalho. **Princípio da praticidade tributária...**, *op. cit.*, p. 4.

¹¹²³ ROCHA, Paulo Victor Vieira da. **Teoria...**, *op. cit.*, p. 279.

¹¹²⁴ *Ibidem*, p. 302-303.

para a realização das próprias finalidades dos tributos, especialmente a arrecadatória”, mas também para a própria repartição equitativa dos encargos, concordando com ÁVILA em relação ao seu fim, que seria a realização eficiente da igualdade geral.¹¹²⁵ Desse modo, não seria um fim externo, mas interno, necessário à concretização da própria capacidade contributiva.¹¹²⁶

A simplificação para atendimento do interesse estatal, a “comodidade”, somente seria justificável para PAULO VICTOR em duas situações: se fosse necessária para tornar faticamente possível a tributação (no sentido que ele denomina de “simplificação viabilizadora” (a nossa “aplicabilidade”) ou se, apesar de possível a aplicação, ela tivesse custos desproporcionais em relação ao montante arrecadado, que ele denomina de “simplificação provedora de eficiência” (a nossa “praticabilidade”, mas na qual ele ainda inclui a simplificação em favor do contribuinte, que denominamos de “normas de tratamento simplificado”).¹¹²⁷ Afirma o autor que não existe fundamento constitucional algum para a simplificação que vise à comodidade estatal.¹¹²⁸ Como se denota do que expusemos até aqui, dele discordamos. Discordamos também da necessidade de ponderação, *tout court*, entre simplificação e direitos fundamentais do contribuinte, ao menos no que diz respeito à contraposição entre direito de individualização e generalização. Veremos o porquê a partir do próximo capítulo.

Tudo isso considerado, a ligação que grande parcela da doutrina faz entre os conceitos de praticabilidade e de eficiência é patente. Não à toa, CASALTA NABAIS relaciona a praticabilidade às ideias de “economicidade, racionalidade ou eficiência *‘lato sensu’*”, DANIEL TEIXEIRA vê uma relação entre eficiência e praticidade, que CAIO TAKANO e RAMON SANTOS consideram “*íntima*”; OCTAVIO FISCHER vislumbra uma aproximação entre ambos os “princípios” e TIAGO PINTO vê a praticabilidade incorporando valores de eficiência.¹¹²⁹ CÉSAR NOVOA, por sua vez, vê na técnica de estimativas objetivas uma forma de aplicação razoavelmente eficaz da capacidade contributiva enquanto JOSEF ISENSEE entende que “na base da tipificação está a eficiência”.¹¹³⁰ GALVÁN, mirando o ordenamento espanhol, vê uma clara ligação entre a praticabilidade e o princípio da eficácia, do art. 103.1 da Constituição espanhola, tomando o cuidado de diferenciá-lo da eficiência, para esclarecer a ligação

¹¹²⁵ ROCHA, Paulo Victor Vieira da. **Teoria...**, *op. cit.*, p. 303.

¹¹²⁶ *Ibidem*, p. 304.

¹¹²⁷ *Ibidem*, p. 309-314.

¹¹²⁸ ROCHA, Paulo Victor Vieira da. **Teoria...**, *op. cit.*, p. 314.

¹¹²⁹ NABAIS, José Casalta. **O dever...**, *op. cit.*, p. 374. “[...] um dos fatores que mais é associado à otimização da eficiência é a redução da complexidade inerente aos sistemas [tributários]”. Cf. TEIXEIRA, Daniel Alves. **Praticidade...**, *op. cit.*, p. 57. [Esclarecemos entre colchetes]; TAKANO, Caio Augusto; SANTOS, Ramon Tomazela. **O “Foreign...”**, *op. cit.*, p. 41; FISCHER, Octavio Campos. **Princípio...**, *op. cit.*, p. 268; PINTO, Tiago Gomes de Carvalho. **O princípio...**, *op. cit.*, p. 206.

¹¹³⁰ GARCIA NOVOA, César. **El reto...**, *op. cit.*, p. 328; ISENSEE, Josef. *Die Typisierende Verwaltung*, p. 165 *apud* RODRIGUEZ LOSADA, Soraya. **El principio...**, p. 673.

daquele com os interesses públicos primários.¹¹³¹ ÁVILA, por sua vez, já tratou da Eficiência como o fundamento de práticas que a dogmática costuma basear na praticabilidade, mencionando-a pela negativa, como que a considerar uma coisa como outra, ou citando-a como atributo das normas de simplificação.¹¹³² FURTADO, ao tratar das técnicas de “modernização” da Administração Tributária e OLIVEIRA e MIGUEL, ao tratarem das “medidas alternativas para a arrecadação”, também usam como fundamento a eficiência.¹¹³³ EDUARDO ROCHA, utilizando as distinções de DWORKIN, vê a praticabilidade como instrumento para o atingimento de uma meta política (*policy*), a eficiência.¹¹³⁴ LEONARDO DE PAOLA vê na praticabilidade afinidades com uma maior efetividade da lei e escolha de meios mais adequados para realização de fins.¹¹³⁵ TIAGO CARVALHO observa um *status* de exequibilidade e de economicidade e HELENO TORRES alude à praticabilidade como “condição de eficiência administrativa”.¹¹³⁶ SÉRGIO SAAD também vê na eficiência o fundamento do poder-dever da praticabilidade, ONOFRE BATISTA e AMANDA SANTOS a apontam como o objetivo da praticabilidade, LEANDRO PAULSEN não tem dúvidas quanto a inserção da ideia de eficiência na praticabilidade e CARLOS MUZZI afirma que ambos se conjugam, opinião que se assemelha à de DANIEL MORETI.¹¹³⁷ PAULO DE BARROS CARVALHO, sem mencionar expressamente a praticabilidade, mas analisando presunções e ficções tributárias, vê sua justificativa na “relação meio-fim: custo da fiscalização e despesas de arrecadação em confronto com os valores que ingressam nos cofres públicos”.¹¹³⁸ RICARDO LOBO TORRES vê a praticabilidade como uma mescla entre transparência, simplificação e eficiência, considerando que só um “sistema tributário simples pode se tornar eficiente”, enquanto REGINA HELENA COSTA afirma

¹¹³¹ GALVÁN, Alberto Génova. **La Practicabilidad...**, *op. cit.*, p. 95.

¹¹³² “Essas considerações, ainda que verdadeiras, são, para alguns modificadas pela consideração do denominado princípio da eficiência administrativa, previsto no artigo 37 da CF/88: como a Administração Pública em geral, e a Administração tributária, em especial, deve obedecer ao princípio da eficiência, sempre que a instituição e cobrança dos tributos se tornarem impraticáveis poderia o Poder Público lançar mão de presunções”. Cf. ÁVILA, Humberto. Presunções e Pautas Fiscais frente à Eficiência Administrativa. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). **Grandes Questões Atuais do Direito Tributário**. São Paulo: Dialética, 2005. v. 9, p. 281. Veja-se também: ÁVILA, Humberto. **Imposto...**, *op. cit.*, p. 124-127.

¹¹³³ ARAÚJO, Juliana Furtado Costa. **A modernização...**, *op. cit.*, p. 564; OLIVEIRA, Júlio Maria de; MIGUEL, Carolina Romanini. Novas medidas utilizadas pela Administração tributária para garantir a arrecadação: reflexos para os contribuintes. In: BARRETO, Aires Fernandino *et. al.* **Direito tributário, Linguagem e Método**. V Congresso Nacional de Estudos Tributários. São Paulo: Noeses, 2008, p. 572-574.

¹¹³⁴ ROCHA, Eduardo Morais da. **Teoria...**, *op. cit.*, p. 58-59.

¹¹³⁵ PAOLA, Leonardo Sperb de. **Presunções...**, *op. cit.*, p. 167.

¹¹³⁶ PINTO, Tiago Gomes de Carvalho. **Princípio da praticidade tributária...**, *op. cit.*, p. 3; TÔRRES, Heleno Taveira (coord.). **Transação...**, *op. cit.*, p. 1.

¹¹³⁷ SAAD, Sergio Sydionir. **Simplificação...**, *op. cit.*, p. 44; BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves; SANTOS, Amanda Duque dos. **A legitimidade...**, *op. cit.*, p. 7; PAULSEN, Leandro. **Curso...**, *op. cit.*, p. 111; MUZZI FILHO, Carlos Victor. **O consentimento...**, *op. cit.*, p. 49; MORETI, Daniel. **Regime...**, *op. cit.*, p. 28.

¹¹³⁸ CARVALHO, Paulo de Barros. **O ICMS...**, *op. cit.*, p. 96.

que “praticabilidade rima com eficiência”, o que JOSÉ ROBERTO VIEIRA considera apropriado.¹¹³⁹

A nosso ver, mais do que uma rima, tem-se aqui uma relação meio-fim no campo tributário: as técnicas de praticabilidade são forma de cumprimento do Princípio da Eficiência. Têm tudo a ver com a máxima de ADAM SMITH: evite-se os custos indiretos na tributação, noção muito trabalhada no direito espanhol (economicidade do imposto), e no alemão (*Wirtschaftlichkeit*, a exigência do mínimo custo de cumprimento das obrigações tributárias).¹¹⁴⁰ Estamos a tratar de um fundamento eminentemente jurídico, como visto, diferentemente do que afirmara PAULO DE BARROS CARVALHO.¹¹⁴¹

As conceituações envolvendo a praticabilidade costumam fazer remissão direta ou indireta a meios, técnicas, eficácia, simplicidade, economia, comodidade e muitos eteceteras que se interligam ao campo semântico da eficiência, como também intuíram BRUNO FERNANDES, EDUARDO MANEIRA, LUANA NORONHA ANDRÉ MENDES MOREIRA e JAMIR CALILI RIBEIRO.¹¹⁴² Mas a praticabilidade (forma de aplicação normativa, técnica) não se confunde com a Eficiência (norma-princípio), como aparentemente entende ÉLCIO FONSECA DOS REIS.¹¹⁴³ Concordamos com BRUNO FERNANDES: tem-se na praticabilidade “a idéia de uma técnica de efetivação da própria eficiência”.¹¹⁴⁴ É um conjunto de medidas “em prol do princípio da eficiência administrativa”, como afirmam ANDRÉ MENDES MOREIRA e JAMIR CALILI RIBEIRO.¹¹⁴⁵ Praticabilidade é, no nosso entender, a denominação que a dogmática deu a uma série de instrumentos, métodos, que servem para a concretização da eficiência administrativo-tributária.

Sendo mais precisos, não é de toda “eficiência” a que se alude quando se fala de “praticabilidade”. O núcleo referencial, no particular, é a eficiência procedimental, que

¹¹³⁹ TORRES, Ricardo Lobo. **Princípio da Eficiência...**, *op. cit.*, p. 73; COSTA, Regina Helena. **Praticabilidade...**, *op. cit.*, p. 148; VIEIRA, José Roberto. **O IRPF...**, *op. cit.*, p. 185. E, ainda: PESTANA, Marcio. **A Prova...**, *op. cit.*, p. 84.

¹¹⁴⁰ COSTA, Regina Helena. **Praticabilidade...**, *op. cit.*, p.148; GARCIA NOVOA, César. **Los métodos...**, *op. cit.*, p. 15.

¹¹⁴¹ CARVALHO, Paulo de Barros. **O ICMS...**, *op. cit.*, p. 96. Convém assentar que referida afirmativa se deu antes da Reforma da EC 19/98, com a inclusão expressa do princípio da eficiência no *caput* do art. 37 da CF/88, pelo que desconhecemos qual seria a opinião atual do eminente jurista sobre o tema.

¹¹⁴² FERNANDES, Bruno Rocha Cesar. **Praticidade...**, *op. cit.*, p. 648-649; MANEIRA, Eduardo. **O princípio...**, *op. cit.*, p. 61; NORONHA, Luana. **Breves...**, *op. cit.*, p. 254; MOREIRA, André Mendes; RIBEIRO, Jamir Calili. Metodologia do Direito Tributário e o modo de raciocinar por tipos e por conceitos. In: COÊLHO, Sacha Calmon Navarro (coord.). **Segurança Jurídica: Irretroatividade das decisões judiciais prejudiciais ao contribuinte**. Rio de Janeiro: Forense, 2013, p. 530. Note-se que os últimos autores não mencionam a denominação “praticabilidade”, mas tratam do “modo de pensar tipificante” e de vários exemplos comumente apontados como suas manifestações.

¹¹⁴³ REIS, Elcio Fonseca. **O Estado...**, *op. cit.*, p. 165.

¹¹⁴⁴ FERNANDES, Bruno Rocha Cesar. **Praticidade...**, *op. cit.*, p. 648.

¹¹⁴⁵ MOREIRA, André Mendes; RIBEIRO, Jamir Calili. **Metodologia...**, *op. cit.*, p. 530.

explicamos no capítulo anterior.¹¹⁴⁶ A nosso ver, a praticabilidade, analiticamente decomposta, é algo mais “mesquinho” por assim dizer: volta-se ao atendimento da eficiência-procedimental, típica de interesses públicos secundários.¹¹⁴⁷ Poderia configurar, contudo, parte de um fim interno do próprio Direito Tributário: uma “indução para o bem do fisco” (*Lenjung zum Wohle des Fiskus*), segundo EKKEHART REIMER, que, como afirma PAULO VICTOR VIEIRA ROCHA, não seria integralmente “desacoplada da função fiscal” que visa justa repartição do encargo.¹¹⁴⁸ O fato de falarmos no atendimento de interesse público secundário por meio da praticabilidade – dentro do recorte com que estamos a trabalhar – não significa de nenhum modo que tal técnica não seja limitada pelos demais princípios constitucionais, visando ao atendimento da Eficiência em sentido global. Só são momentos analiticamente diversos.

3.4 OUSANDO UMA DEFINIÇÃO (SINTÉTICA)

Diante de todas as reflexões que fizemos e de todas as desambiguações realizadas, consideramo-nos preparados para ousar uma definição de nosso objeto de estudo, de cunho sintético.¹¹⁴⁹

Praticabilidade tributária é a denominação que se atribui a uma série de técnicas de aplicação/criação de normas tributárias pelo Estado em suas funções legislativa e administrativa, com a finalidade de maior eficiência procedimental sob a óptica estatal, em cotejo com o modo de aplicação padrão das normas tributárias fixado segundo o posicionamento majoritário da doutrina.

Com isso, ressaltamos o aspecto afeto ao ponto de vista externo (“denominação que se atribui”), que se volta no aspecto sintático-semântico do Direito à nomodinâmica (“técnicas de aplicação/criação normativa”) e ao seu caráter infraconstitucional (“pelo Estado em suas funções legislativa e administrativa”, abarcando o exercício de função atípica pelo Poder Judiciário), e no aspecto semântico-pragmático ao critério de *discrímen* dessas técnicas em

¹¹⁴⁶ Por tal razão consideramos acertada a distinção que LUANA NORONHA realiza entre a eficiência contida na praticabilidade tributária de uma eficiência de custos ou arrecadatória, apesar de que referida autora também se rende ao receio do desprendimento da eficiência de limites éticos, e, para tanto a intersecciona com a noção de eficiência totalizante, a que se refere a “uma eficiente realização dos princípios constitucionais”. Cf. NORONHA, Luana. **Breves...**, *op. cit.*, p. 256-257.

¹¹⁴⁷ “A economia dos procedimentos, a justa identificação da capacidade contributiva, por meios práticos, e a celeridade para viabilizar a atuação tributária, observados os direitos individuais e nos termos da legalidade, estes sim devem ser os instrumentos para se promover o princípio da eficiência na Administração tributária”. Cf. TÔRRES, Heleno Taveira (coord.). **Transação...**, *op. cit.*, p. 1.

¹¹⁴⁸ REIMER, Ekkehart. Die sieben Stufen der Steuerrechtfertigung, p. 131 *apud* ROCHA, Paulo Victor Vieira da. **Teoria...**, *op. cit.*, p. 161-162. Veja-se também: PAULA, Daniel Giotti de. **A Praticabilidade no Direito Tributário: controle...**, *op. cit.*, p. 173. Veja-se a subseção 2.3.3.

¹¹⁴⁹ Após uma reflexão sobre suas diferentes manifestações, será possível a apresentação de uma definição analítica, o que faremos no capítulo 4 *infra*.

relação às demais aplicações normativas, de caráter teleológico (“com a finalidade de maior eficiência”), especificando o tipo de eficiência a lhe delimitar a abrangência (“procedimental sob a óptica do Estado”) e o critério de medição da eficiência (“em cotejo com o modo de aplicação padrão das normas tributárias fixado segundo o posicionamento majoritário da doutrina”).

Assim, separamos a “praticabilidade tributária” de figuras próximas, como a “aplicabilidade” (como atributo de todo o ordenamento jurídico), a “comodidade” (como fundamento extrajurídico ou como consequência das técnicas de praticabilidade), as “normas de tratamento simplificado” (que têm a busca da eficiência em geral sob a óptica do contribuinte como foco) e a busca da “redução da complexidade tributária” (que tem a busca da eficiência em geral como “boa administração” no âmbito tributário). Também esclarecemos que tais técnicas não são normas jurídicas, mas formas de criar/aplicar normas jurídicas – ainda que sejam expedidas com fundamento nas normas a serem aplicadas, que transparecem nas formas deônticas de permissão débil, de permissão forte ou de obrigação, além de existirem normas proibitivas. Muito menos consideramos a praticabilidade um princípio, ainda que se fundamentem em um – o Princípio da Eficiência.

De modo proposital, deixamos de lado a inclusão de seus limites jurídicos, que serão estudados adiante: eles não servem para identificar as técnicas, mas para dar-lhes as fronteiras entre o lícito e o ilícito.¹¹⁵⁰ Ou seja, podemos encontrar uma praticabilidade conforme ou contrária ao Direito.

Tais técnicas possuem muitas diferenças entre si, como veremos com mais vagar no próximo capítulo. Talvez, haja pouca utilidade em englobá-las sob uma única alcunha. De qualquer modo, parte da dogmática costuma fazê-lo e esperamos que o esforço analítico aqui realizado possa contribuir para um esclarecimento sobre sua natureza e sobre as ambiguidades existentes em seu uso para futuras reflexões sobre a matéria.

Passemos a uma reflexão sobre sua tipologia, aprofundando o recorte analítico sobre o modo padrão de aplicação e sobre as diversas técnicas de praticabilidade.

¹¹⁵⁰ Vejam-se os capítulos 5 e 6, *infra*.

4 AS TÉCNICAS DE PRATICABILIDADE TRIBUTÁRIA: DELEGAÇÃO, GENERALIZAÇÃO E SINTETIZAÇÃO

4.1 A EXUBERANTE FAUNA DA PRATICABILIDADE: SUA TAXONOMIA, SEGUNDO A DOUTRINA (E ALGO SOBRE ORNITORRINCOS E CISNES)

A Praticabilidade Tributária é um conceito amplíssimo que, como vimos, se não delimitado, pode abarcar tudo o que conhecemos como “direito tributário”. Ainda de forma recortada ela inclui numerosas técnicas que têm um pouco em comum – a ideia de simplificação procedimental para aplicação normativa – e muito de diferente.

Não é fácil classificá-las, englobá-las em gêneros, para uma profícua análise científica. Tentar encontrar o que as várias técnicas denotadas pela classe “praticabilidade” têm em comum parece ser um pouco parecido com a celeuma dos taxionomistas nas oito décadas que levaram para chegar a um consenso sobre a classificação do ornitorrinco.¹¹⁵¹ Afinal, parecia este ser um animal caprichosamente desenhado para não caber em classificação alguma: “como poderíamos colocar junto o bico e as patas espalmadas com o pêlo e a cauda de castor, ou a ideia de castor com aquela de um animal ovíparo, como poderíamos ver um pássaro lá onde aparecia um quadrúpede, e um quadrúpede onde aparecia um pássaro?”¹¹⁵² Daí que ao invés do “unicórnio” a que aludimos no terceiro capítulo, poderíamos passar a chamar a praticabilidade de nosso “ornitorrinco tributário”. É que “[a] história do ornitorrinco, então, serviria para demonstrar que, em última instância, os fatos vencem as teorias”.¹¹⁵³

De qualquer modo, a dogmática que se preocupou especificamente sobre o tema tradicionalmente apresenta uma taxonomia da exuberante fauna desse ecossistema. Vejamo-la.

MISABEL DERZI, a pioneira em solo nacional, separa a praticabilidade em dois tipos: a) no plano horizontal – as ficções, presunções e padronizações legais tipicamente aceitas como forma de dar aplicabilidade às normas –; e b) no plano vertical – como o modo de pensar tipificante, somatórios, conceitos indeterminados e normas em branco, criadas pelo próprio legislador constitucional ou infraconstitucional e a execução simplificadora nos regulamentos, orientações e práticas administrativas, feita pelo órgão executivo, portanto, também por meio de técnicas padronizantes.¹¹⁵⁴

¹¹⁵¹ ECO, Umberto. **Kant...**, *op. cit.*, p. 211-212.

¹¹⁵² *Ibidem*, p. 81.

¹¹⁵³ *Ibidem*, p. 211.

¹¹⁵⁴ DERZI, Misabel de Abreu Machado. **Direito Tributário...**, *op. cit.*, p. 326-331. Veja-se também: ROCHA, Eduardo Moraes da. **Teoria...**, *op. cit.*, p. 16-30.

Por sua vez, de forma bastante didática, REGINA HELENA COSTA separa quatro gêneros de instrumentos de praticabilidade: a) a abstração generalizante, que englobaria situações bastante díspares, tais como as presunções, as ficções e as normas de simplificação; b) a analogia; c) a privatização da gestão tributária; e d) os meios alternativos de solução de conflitos tributários.¹¹⁵⁵

DANIEL GIOTTI DE PAULA, partindo da classificação de referida autora, sintetiza-a em duas formas de manifestação da praticabilidade: a) as que tratam da determinação maior ou menor dos conceitos normativos e b) os instrumentos que visam contornar as dificuldades de fiscalização individualizada de cada contribuinte.¹¹⁵⁶ EDUARDO ROCHA apresenta uma classificação com base na absorção da ideia de confiança e de desconfiança pelo sistema tributário: como casos de “desconfiança”, exemplifica os preços de transferência, a substituição tributária progressiva, as plantas genéricas de valores de imóveis, as limitações de deduções de gastos com educação e a lista de serviços do ISS; como casos de “confiança”, aponta o lançamento por homologação, a substituição tributária regressiva, o Simples Nacional, a dedução simplificada no IRPF, o lucro presumido nas pessoas jurídicas, a retenção na fonte e a manifestação de vontade do contribuinte na seara tributária.¹¹⁵⁷

Para LUCIANO FILLIPO o princípio da praticidade transparece por meio de dois métodos: 1) duas técnicas: os modos de pensar “determinante” e o “tipificante” e 2) as regras de simplificação.¹¹⁵⁸ Já para SÉRGIO SAAD, as técnicas simplificadoras são: a) a indeterminabilidade como técnica legislativa; b) as presunções e ficções e c) a padronização, tipificação ou regimes objetivos.¹¹⁵⁹ Por fim, SÉRGIO ROCHA alude a quatro modelos de relação entre a praticabilidade e a realidade econômica: 1) o de prevalência da praticabilidade com critérios fixos e direito de escolha do contribuinte; 2) o de prevalência da praticabilidade com critérios fixos sem direito de escolha do contribuinte; 3) o de prevalência da praticabilidade, com critérios fixos com possibilidade de exceções e 4) o de prevalência da realidade econômica, com conceitos indeterminados.¹¹⁶⁰

Tratam-se de classificações científicas para facilitar a compreensão desse complexo objeto de estudo. Consideramos que elas acabam por englobar, contudo, casos muito diversos de praticabilidade e que possuem diferentes limites definidos por nosso ordenamento jurídico. Por tal razão apresentaremos uma proposta própria de classificação de tais técnicas.

¹¹⁵⁵ COSTA, Regina Helena. **Praticabilidade...**, *op. cit.*, p. 158-210. Em trabalho anterior, adotamos a divisão de referida autora. Cf. CUNHA, Carlos Renato. **O Simples Nacional...**, *op. cit.*, p. 188-189.

¹¹⁵⁶ PAULA, Daniel Giotti de. **A Praticabilidade no Direito Tributário: controle...**, *op. cit.*, p. 193-194.

¹¹⁵⁷ ROCHA, Eduardo Moraes da. **Teoria...**, *op. cit.*, p. 120-188.

¹¹⁵⁸ FILLIPO, Luciano Gomes. **A Performance...**, *op. cit.*, p. 210-225.

¹¹⁵⁹ SAAD, Sergio Sydionir. **Simplificação...**, *op. cit.*, p. 46-82.

¹¹⁶⁰ ROCHA, Sergio André. Modelos de Regulação Jurídica, Preços de Transferência e os Novos Métodos PCI e Pecex. **Revista Direito Tributário Atual**, São Paulo: Dialética, n. 28, 2012, p. 355-357.

Convém, contudo, contextualizar brevemente o ato de classificar com a realidade linguística de que vimos tratando até aqui.

A ligação entre o ato de classificar, o ato de definir ou conceituar, a Lógica, a Matemática e a linguagem é intensa. Intensa ao ponto de que, em determinados casos, fronteiras não são mais visíveis.

Classificação é a “[o]peração de repartir um conjunto de objetos (quaisquer que sejam) em classes coordenadas ou subordinadas, utilizando critérios oportunamente escolhidos”.¹¹⁶¹ Classificamos o tempo todo, tudo, das atividades mais simples às mais elaboradas. Como afirma HOSPERS, como as coisas sempre são diferentes em algo por mais semelhantes que o sejam, “*podemos utilizar las características en que difieren para ponerlas en clases diferentes*”.¹¹⁶² Ao escolher um critério de classificação qualquer separamos o que estamos a classificar em conjuntos – e aí tem-se a ligação com a **teoria dos conjuntos**, de tanta relevância na matemática e na Lógica. Um “**conjunto**” é uma coleção de elementos, que podem, inclusive, ser outros conjuntos.¹¹⁶³ Na Lógica, conjunto é também chamado de “**classe**”, que “é uma coleção de entidades que tem alguma propriedade comum” e “a classe cujos membros se dividem em subclasses” é o que se chama de “**gênero**”, sendo as subclasses “as **espécies**”.¹¹⁶⁴ A divisão entre gênero e espécie é, na Lógica, relativa: o que é espécie em relação a determinado gênero pode ser um gênero em relação a outras espécies e assim por diante.¹¹⁶⁵

O interessante é que “definir” algo não deixa de ser realizar uma classificação, separando os objetos que se adequam à definição numa classe e criando, automaticamente por arrastamento, a classe dos objetos que a ela não se adequam. Eis o chamado conjunto complementar da Teoria dos Conjuntos. Note-se que um dos métodos de definição por excelência é, exatamente, “por gênero e diferença”, “definição analítica” ou “definição conotativa”, em que se afirma o “gênero do qual uma subclasse seja a espécie indicada pelo *definiendum* e, depois, designando a diferença que a distingue de outras espécies do gênero”.¹¹⁶⁶ O sentido das palavras e frases também nada mais são, muitas vezes, que expressões de classificações, reduzíveis analiticamente à teoria dos conjuntos.¹¹⁶⁷ Todo

¹¹⁶¹ ABBAGNANO, Nicola. **Dicionário de Filosofia**, *op. cit.*, p. 147.

¹¹⁶² HOSPERS, John. **Introducción al análisis filosófico**. 2. ed. Trad. Julio César Armero San José. Madri: Alianza Universidad, 1984, p. 65.

¹¹⁶³ MORTARI, Cezar A. **Introdução à lógica**. São Paulo: UNESP, 2001, p. 40.

¹¹⁶⁴ COPI, Irving. **Introdução...**, *op. cit.*, p. 128; MORTARI, Cezar A. **Introdução...**, *op. cit.*, p. 40.

¹¹⁶⁵ COPI, Irving. **Introdução...**, *op. cit.*, p. 128.

¹¹⁶⁶ *Ibidem*, p. 128-129.

¹¹⁶⁷ Basta imaginar que na oração “o estudante estuda a praticabilidade” faz-se referência à classe de “pessoas” que são “estudantes” e à classe de objetos que podem ser estudados, sendo verdadeira numa situação *t* se, e apenas se, o indivíduo denotado por “estudante” pertencer à classe dos indivíduos que estudam praticabilidade na circunstância *t*. Há, no caso, a intersecção dos dois conjuntos. Anotamos que existe todo um campo de estudo da Semântica denotacional que se utiliza

conceito seleciona propriedades e, portanto, classifica. Inclusive no Direito.¹¹⁶⁸ Não por outra razão, afinal, “[p]ode-se mesmo afirmar que legislar significa classificar”.¹¹⁶⁹

Os binômios valorativos “verdade/falsidade”, “válido/inválido” e, para parte dos estudiosos que entendem possível uma Lógica Deôntica, o “lícito/ilícito” típico do Direito, podem ser reduzidos a critérios de pertinencialidade a conjuntos. Esse mundo da Lógica clássica, presente na Informática por meio do “0/1” da linguagem binária dos computadores, tem sido há tempos colocado em xeque pela complexidade do mundo real, que parece exigir respostas probabilísticas, aproximadas ou de “mais ou menos”, razão pela qual surgiram Lógicas alternativas com valores de verdade diferenciados, como a Lógica Fuzzy.¹¹⁷⁰ A Lógica já deu maior relevância à classificação, hoje vista com parcimônia.¹¹⁷¹

Isso posto, é perceptível que há toda uma discussão no âmbito de parcela da dogmática tributária sobre o ato de “classificar”, em especial pelo tormentoso tema das espécies tributárias.¹¹⁷² Decorrencia disso, há vozes que defendem a existência de um único

da teoria dos conjuntos para a busca da compreensão do problema do sentido e da referência, com base em condições de verdade. Sobre o tema, veja-se: CHIERCHIA, Gennaro. **Semântica**, *op. cit.*, p. 77 *et seq.*

¹¹⁶⁸ VILANOVA, Lourival. **As estruturas lógicas e o sistema do direito positivo**. 3. ed. São Paulo: Noeses, 2005, p. 85; CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso...**, *op. cit.*, p. 279. Como afirma LUCAS BRITTO: “É bem verdade que a definição meramente descritiva não é o caminho do discurso do direito positivo, tampouco tem a classificação ali realizada apenas propósitos gnosiológicos. Trata-se de discurso prescritivo, que se serve desses expedientes lógicos para dar ordens. É com esse cuidado que devemos tratar das expressões definição e classificações no direito positivo [...]”. Cf. BRITTO, Lucas Galvão de. Sobre o uso de definições e classificações na construção do conhecimento e na prescrição de condutas. In: CARVALHO, Paulo de Barros (coord.); BRITTO, Lucas Galvão (org.). **Lógica e Direito**. São Paulo: Noeses, 2016, p. 350. “Uma definição num texto legal não é uma definição, mas uma prescrição que determina, por exemplo, a maneira de compreender uma palavra no âmbito dos significados do ordenamento”. ROBLES, Gregório. **O Direito como texto: quatro estudos de Teoria Comunicacional do Direito**. Trad. Roberto Barbosa Alves. Barueri SP: Manole, 2005, p. 31.

¹¹⁶⁹ CASTRO, Carlos Roberto de Siqueira. **O Congresso e as Delegações Legislativas**. Rio de Janeiro: Forense, 1986, p. 68.

¹¹⁷⁰ Sobre o tema, reveja-se a subseção 1.2.1.3, *supra*, e, exemplificativamente: COSTA, Newton Carneiro Affonso da; KRAUSE, Décio; ARENHART, Jonas R. B. Um panorama da Lógica atual. In: CARVALHO, Paulo de Barros (coord.); BRITTO, Lucas Galvão (org.). **Lógica e Direito**. São Paulo: Noeses, 2016, p. 103-134; COSTA, Newton Carneiro Affonso da; SERBENA, César A.; VALLE, Maurício Dalri Timm do. A lógica hodierna e a ciência do direito. In: CARVALHO, Paulo de Barros (coord.); BRITTO, Lucas Galvão (org.). **Lógica e Direito**. São Paulo: Noeses, 2016, p. 187-248, p. 187-248; SERBENA, Cesar Antonio. **Direito, Lógica e Paraconsistência: conflitos entre normas, contradições e paradoxos nos sistemas jurídicos**. Curitiba: Juruá, 2016, *passim*.

¹¹⁷¹ “Como o conceito de classe é generalíssimo e compreende todo e qualquer conceito sob o aspecto da extensão”, realizar uma classificação é uma operação “igualmente generalíssima e pode compreender qualquer procedimento de divisão, distinção, ordenação, coordenação, hierarquização, etc.”, o que “a torna pouco individualizável”, razão pela qual “já não recebe dos lógicos contemporâneos a atenção que recebia dos lógicos do séc. XIX.” Cf. ABBAGNANO, Nicola. **Dicionário...**, *op. cit.*, p. 147.

¹¹⁷² Sobre a discussão acerca dos critérios de classificação das espécies tributárias, exemplificativamente: AMARO, Luciano. **Direito...**, *op. cit.*, p. 56-92; ATALIBA, Geraldo. **Hipótese...**, *op. cit.*, p. 123-136; FALCÃO, Amílcar de Araújo. **Fato gerador da obrigação tributária**. 6. ed. rev. e atual. por Flávio Bauer Novelli. Rio de Janeiro: Forense, 1997, p. 76-77; CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso...**, *op. cit.*, p. 60-74; **Teoria da Norma Tributária**, p. 180-

método correto de classificação, que exigiria a eleição de um critério único de distinção entre os elementos – no caso, um elemento intrínseco, da coisa classificada.¹¹⁷³ Isso nos parece um pouco exagerado pois mesmo os lógicos afirmam que “a conotação convencional de um termo não tem que ser, necessariamente, uma característica intrínseca das coisas por ele denotadas”, podendo referir-se “igualmente à origem dessas coisas, às relações que têm com outras coisas ou os usos que lhes são dados”.¹¹⁷⁴

Diante disso, apesar de ser já um pouco clichê, cremos que convém recordar a afirmação de CARRIÓ, pedindo ao leitor que julgue a classificação que faremos com base em sua utilidade analítica, não mais que isso.¹¹⁷⁵ Como bem aponta o mestre PAULO DE BARROS CARVALHO, há que se olhar as classificações da Ciência do Direito com ares de relativismo.¹¹⁷⁶

187; CARVALHO, Paulo de Barros, **Direito Tributário, linguagem...**, *op. cit.*, p. 379; COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Teoria Geral do Tributo, da Interpretação e da Exoneração Tributária**: o significado do art. 116, parágrafo único, do CTN. 3. ed. São Paulo: Dialética, 2003, p. 118; CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso...**, *op. cit.*, p. 597-601; MACHADO, Hugo de Brito. **Curso...**, *op. cit.*, p. 70; SANTI, Eurico Marcos Diniz de; CANADO, Vanessa Rahal. **Direito Tributário e Direito Financeiro: reconstruindo o conceito de tributo e resgatando o controle da destinação**. In: SANTI, Eurico Marcos Diniz de (coord.) **Curso de Direito Tributário e Finanças Públicas**: do fato à norma, da realidade ao conceito jurídico. São Paulo: Saraiva, 2008, p. 617; COSTA, Regina Helena. **Curso...**, *op. cit.*, p. 109; GAMA, Tácio Lacerda. **Contribuição...**, *op. cit.*, p. 98-119, *passim*; MARQUES, Márcio Severo. **Classificação Constitucional dos Tributos**. São Paulo: Max Limonad, 2000, p. 217 e seq.; MARQUES, Márcio Severo. Os tributos no sistema constitucional brasileiro. **Revista de Direito Tributário**, São Paulo: Malheiros, ano 19, n. 72, p. 238-248. abr. jun. 1995p. 245; FISCHER, Octavio Campos. **A Contribuição ao PIS**. São Paulo: Dialética, 1999p. 59; TOMÉ, Fabiana Del Padre. **Contribuições para a Seguridade Social à Luz da Constituição Federal**. 2. ed. rev. atual. Curitiba: Juruá, 2013, p. 92; SABBAG, Eduardo. **Manual de Direito Tributário**. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 353-358, *passim*; SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário**, *op. cit.*, p. 158-160; GRECO, Marco Aurélio. **Contribuições...**, *op. cit.*, p. 139-141; BARRETO, Paulo Ayres. **Contribuições...**, *op. cit.*, p. 74-76; SILVA, Carlos Humberto Rodrigues. Classificação e espécies tributárias: a necessidade de um 4.º critério classificatório. **Revista Tributária e de Finanças Públicas**, São Paulo, v. 23, n. 125, nov./dez. 2015, p. 91-93; MOUSSALLEM, Tárek Moysés. Classificação dos tributos: uma visão analítica. In: BARRETO, Aires Fernandino *et al.* **Tributação e Processo**. IV Congresso do Instituto Brasileiro de Estudos Tributários São Paulo: Noeses, 2007, p. 629-635; VALADÃO, Alexsander Roberto Alves. **O mínimo existencial e as espécies tributárias**. 2008. Tese (Doutorado em Direito) – Universidade Federal do Paraná, Curitiba, 2008, p. 246-247 e p. 254-256.

¹¹⁷³ Exemplificativamente: “A classificação jurídica dos tributos tem como único fundamento o dado legislativo, em que se constitui a h.i. (hipótese de incidência) descrita pelo legislador”. Cf. ATALIBA, Geraldo. **Hipótese...**, *op. cit.*, p. 123.

¹¹⁷⁴ COPI, Irving M. **Introdução...**, *op. cit.*, p. 131.

¹¹⁷⁵ “*Las clasificaciones no son ni verdaderas ni falsas, son serviciales o inútiles [o bien, pueden ser desorientadoras]; sus ventajas o desventajas están supeditadas al interés que guía a quien las formula, y a su fecundidad para presentar un campo de conocimiento de una manera más fácilmente comprensible o más rica en consecuencias prácticas deseables*”. Cf. CARRIÓ, Genaro R. **Notas...**, *op. cit.*, p. 99. Aprofundando o tema da utilidade das classificações – inclusive sobre se esse seria um bom critério avaliativo para elas no direito, veja-se: COSTA, Valterlei Aparecido da; VALLE, Maurício Dalri Timm do. A utilidade como critério de classificação do direito e no direito. **Revista Brasileira de Direito**, Passo Fundo, v. 14, n. 3, p. 186-213, set./dez. 2018, *passim*.

¹¹⁷⁶ “Cai a talho lembrar, também, que as classificações, por mais elaboradas que se apresentem, são expedientes do nosso espírito para caminhar em direção aos objetos da experiência, com o propósito de ordená-los e prepara-los para o conhecimento, motivo pelo qual, ao serem submetidas a uma análise mais rigorosa, acabam cedendo às evidências do mundo fenomênico, mostrando, à carne viva, suas fraquezas e deficiências. É o que recomenda Fábio Nusdeo, enfaticamente, ao

Nossa pretensão é o exaurimento das classes de praticabilidade em conjuntos simplificados interligados por semelhança; daremos nomes a tais conjuntos – inspirados um pouco na Linguística e um pouco na dogmática administrativista.¹¹⁷⁷ Já que mencionáramos uma “fauna”, pode ser que apareça algum cisne negro, corroborando o pensamento de POPPER¹¹⁷⁸ ou que exista algum ornitorrinco, como o que UMBERTO ECO contrapõe, num exercício teórico, à visão de KANT, a assombrar nosso intento, exigindo futuras reflexões depuradoras do que aqui se expõe.¹¹⁷⁹

Isso posto, apresentaremos nossa proposta de tipologia adequada aos pressupostos que adotamos desde o início e à forma com a qual pretendemos apreender os limites de utilização de tais técnicas.¹¹⁸⁰ Antes disso, necessitamos compreender as características básicas que fariam parte do modo de aplicação padrão na área tributária, sua “língua culta” para a dogmática.

ferir o assunto das classificações dos bens econômicos. Impõe-se, porém, desde logo, uma advertência válida não apenas para esta, mas para qualquer outra classificação. Tal advertência diz respeito ao relativismo com que elas, as classificações, devem ser encaradas por parte daqueles a quem são apresentadas”. Cf. CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário: fundamentos...**, *op. cit.*, p. 44-45.

¹¹⁷⁷ “[...] *las palabras generales también tienden a borrar las diferencias entre las cosas y a hacer resaltar sus similitudes*”. Cf. HOSPERS, John. **Introducción...**, *op. cit.*, p. 65.

¹¹⁷⁸ “Ora, está longe de ser óbvio, de um ponto de vista lógico, haver justificativa no inferir enunciados universais de enunciados singulares, independentemente de quão numerosos sejam estes; com efeito, qualquer conclusão colhida desse modo sempre pode revelar-se falsa: independentemente de quantos casos de cisnes brancos possamos observar, isso não justifica a conclusão de que todos os cisnes são brancos”. Cf. POPPER, Karl. **A Lógica...**, *op. cit.*, p. 27-28.

¹¹⁷⁹ ECO, Umberto. **Kant...**, *op. cit.*, p. 81-88. Como afirma ECO, se “as observações colocam em crise o quadro categorial [...] procuramos readaptar o quadro. E assim seguimos em paralelo, reajustando o quadro categorial assumido”. Cf. *Ibidem*, p. 211.

¹¹⁸⁰ Para que não caiamos em logicismos – quiçá até extemporâneos para a própria Lógica atual –, esclarecemos que a classificação que realizaremos não é, em regra, do tipo dedutiva, criando modelos abstratos do geral para o particular e que resultará em separações binárias. Para compreender a praticabilidade tributária, refletimos inicialmente sobre os diversos casos (indivíduos) que são apontados como pertencentes a essa classe pela doutrina brasileira. Ao tentar compreender o que eles tinham em comum, chegamos à definição sintética que apresentamos no capítulo anterior: todas elas são técnicas de aplicação normativa com a finalidade de atender à eficiência procedimental sob a perspectiva estatal. Trata-se de um critério tipicamente pragmático, de função, que encontramos por meio de um raciocínio de cunho indutivo (do particular para o geral). Com tal critério seletor em mente, buscando separar os muitos indivíduos pertencentes à classe “praticabilidade” em subclasses – no intuito de permitir sua melhor apreensão sob o ponto de vista didático – e percebemos que eles são uma legião de coisas bastante diferentes, apenas conectadas pelo aspecto funcional de que falamos. De qualquer forma, verificamos que eles podem ser divididos em três grupos razoavelmente coesos internamente, mas bastante diversos entre si. Afinal, tratamos de objetos que existem por aí, no mundo jurídico: apenas estamos tentando ordená-los para compreendê-los. Trata-se do direito positivo, algo que “é”; pode, muito bem, não se encaixar em abstrações intelectivas que criam divisões perfeitas com critérios de distinção intrínsecos. Essa classificação, portanto, parte da indicação do gênero (o aspecto funcional) para indicar subclasses com diferenças específicas entre si, num raciocínio que podemos afirmar ser abdutivo, criando hipóteses com base nos casos encontrados no mundo fenomênico a serem objeto de confirmação pela via indutiva, *a posteriori*. Referidas classes serão objeto de classificações internas visando ainda maior potencial explicativo.

4.2 AVOCÇÃO, INDIVIDUALIZAÇÃO E ANALITICIDADE: O MODO PADRÃO DE APLICAÇÃO NORMATIVA

Havíamos fixado que a praticabilidade é uma técnica de aplicação normativa visando a eficiência procedimental ou simplificação para o Estado, contraposta ao conceito de modo padrão de aplicação, racionalizado pela dogmática. Desse modo, ambos os modos de aplicação podem ser considerados como atos de fala, enunciações, em que teremos o emissor, o(s) destinatário(s) e a mensagem em si (a norma, o enunciado-enunciado), veiculada por um canal (o texto normativo). Na Praticabilidade, como um ato de fala classificável como “simplificado” em oposição ao padrão linguístico esperado pelo auditório da doutrina, tem-se diversos fenômenos sintático-semânticos e semântico-pragmáticos da língua jurídico-tributária.

Antes de tratarmos disso, vejamos como a rede de enunciações no modo padrão de aplicação se comporta, sob este recorte linguístico. No modo padrão de aplicação normativo-tributário, podemos indicar alguns pontos basilares de cunho sintático-semântico e outros de natureza semântico-pragmática.

Em primeiro lugar, do ponto de vista de todo o processo de posituação e com foco na obrigação tributária principal, tem-se uma rede de conexões sintático-semânticas entre diversas normas jurídicas, de que já falamos e que pode ser resumida do seguinte modo: a) o Estado-Legislator aplica normas de competência constitucional, expedindo leis que contém normas de incidência tributária; b) o Estado-Administração aplica as normas legais expedindo atos administrativos regulamentares – apenas esclarecendo elementos para fins de aplicação da lei ou organizando internamente sua forma de implementação – e de execução, esses de natureza individual e concreta por meio de lançamentos tributários; c) com a notificação do lançamento, o contribuinte pode impugnar o ato administrativo, iniciando-se um processo administrativo contencioso com diversas fases; d) após a decisão administrativa final ou se não tiver havido impugnação ou pagamento, o Estado-Administração pratica o ato de inscrição em Dívida Ativa do crédito constituído pelo lançamento e e) em seguida, sem eventual pagamento, o Estado-Administração extrai a CDA e busca o Estado-Juiz para a execução forçada, iniciando-se a fase judicial do *iter* de cobrança do crédito.

Percebe-se que no “modo padrão” espera-se, além da ordem sintático-semântica acima exposta, numa clara subordinação normativa, algumas características específicas.

Em primeiro lugar, sintático-semanticamente expondo, considera-se essencial o uso integral dos elementos estruturais das normas de incidência tributária. Recordemos que se considera essencial a existência, na hipótese normativa, de critérios material, espacial e temporal, e no conseqüente normativo, dos critérios pessoal e quantitativo, indicando-se a

base de cálculo e a alíquota, no bojo da Regra-matriz de incidência tributária.¹¹⁸¹ Espera-se também, no aspecto semântico-pragmático, que haja uma relação de hiperonímia/hiponímia entre os elementos intranormativos e internormativos, vale dizer, uma vinculação semântica de cunho hierárquico, quando não, sinonímico. Por exemplo, na instituição de um imposto, espera-se que o critério material da hipótese elegida pelo legislador mantenha relação sinonímica – melhor seria dizer parafrásica, por se tratar de dois enunciados normativos diversos – com o conceito constitucional da materialidade – “renda” na norma de competência constitucional deve redundar em “renda” na norma de incidência tributária –; que o sujeito passivo – o destinatário constitucional tributário, nas palavras de JUSTEN FILHO – e a base de cálculo do consequente normativo mantenham relação hiponímica em relação ao conceito fixado no critério material da hipótese – que seja o titular da renda e que o tributo seja calculado sobre o montante da renda auferida.¹¹⁸² O mesmo ocorre no nível administrativo: deve haver uma relação parafrásica/sinonímica entre o conceito contido na norma individual de lançamento (“a renda efetivamente auferida”) e o conceito legal “renda”. Mais detalhadamente pode-se afirmar que deve haver uma relação hiponímica: o “auferimento de renda individual” que consta do lançamento é um conceito contido no gênero “auferir renda” da norma legal, o mesmo ocorrendo em relação ao sujeito passivo e à base calculada, como ecos das normas constitucionais.

Ou seja, há um acarretamento, uma pressuposição, há subentendidos normativos que deveriam ser respeitados (“renda” na Constituição implica “renda” na materialidade do tributo prevista legalmente, que por sua vez implica “renda concretamente verificada” no lançamento; implica também em “titular da renda” na sujeição passiva prevista no tributo e no sujeito específico que a auferiu no lançamento; igualmente redundante no “valor da renda” na base de cálculo prevista legalmente e no “valor efetivo da renda auferida” na base calculada do ato administrativo). Isso decorre dos valores Segurança Jurídica e Igualdade, sobre os quais falaremos um pouco adiante.¹¹⁸³

Espera-se também, sob os eflúvios da Segurança Jurídica, que o legislador utilize o chamado “tipo tributário” ou “conceitos fechados” – que, como veremos, DERZI explicou ser um uso equivocado do vocábulo “tipo”, que tem sentido diverso.¹¹⁸⁴ Assim, espera-se no modo padrão que o legislador atue com monosssemia, evitando ambiguidades e vagezas, ao menos como um ideal. E com isso tem-se a separação nítida entre quem deve fazer o quê, dentro de uma concepção da Segurança Jurídica sob enfoque da Separação de Funções Estatais e da

¹¹⁸¹ Como exposto na subseção 2.2, *supra*. Veja-se também, por todos: CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário: fundamentos...**, *op. cit.*, p. 80-84; CARVALHO, Paulo de Barros. **Teoria da Norma Tributária**. 5. ed. São Paulo: Quartier Latin, 2009, p. 125-180.

¹¹⁸² JUSTEN FILHO, Marçal. **Sujeição...**, *op. cit.*, p. 260.

¹¹⁸³ Cf. Capítulos 5 e 6 *infra*.

¹¹⁸⁴ DERZI, Misabel de Abreu Machado. **Direito Tributário...**, *op. cit.*, *passim*; DERZI, Misabel de Abreu Machado. **Tipo...**, *op. cit.*, *passim*. Veja-se a subseção 5.3.4.3, *infra*.

Legalidade: o Legislador deve aplicar a Constituição criando uma lei em que ele próprio decida todas as questões relevantes da obrigação que se estará impondo ao particular (fixando os critérios da norma de incidência tributária de modo monossêmico, fechado) e à Administração Tributária cabe a aplicação de tal lei com um espaço de liberdade diminuto por se tratar de uma atividade vinculada, sem liberdade para a criação ou mesmo para a conformação de elementos dessa obrigação. Também é esperado, no modo padrão de aplicação normativo-tributária, com base na Igualdade e também na noção de Segurança Jurídica que se vê no papel da Legalidade, a mais completa individualização.¹¹⁸⁵ Isto é, que conforme se avance no *iter* de concretização do Direito, desde os prados gerais e abstratos ao mundo terrenal do individual e concreto, exige-se uma cada vez maior “individualização” e “concretude”, que se vá das “classes” aos “indivíduos”, que se analise detidamente cada caso, a situação de cada contribuinte, de forma comprovada *ad nauseam*, com o direito de prova contrária por parte do contribuinte (uma fase dialógica), comprovando-se, conseqüentemente, que o fato ocorrido mantém relação hiponímica com o conceito fechado legal, na busca, o mais possível, da “verdade real”.

De tudo isso, percebe-se que o modo padrão de aplicação normativo pede três coisas: a) a estrita divisão de funções entre os órgãos estatais (**Avocação**)¹¹⁸⁶; b) a mais

¹¹⁸⁵ Ainda que, como bem aponte PAULO VICTOR ROCHA: “[...] a consideração ou a desconsideração de individualidades é uma questão de grau, pois até os elementos mais detalhados do conceito de renda não passam de aproximações, por mais incômodo que seja admitir isso”. Cf. ROCHA, Paulo Victor Vieira da. **Teoria...**, *op. cit.*, p. 347.

¹¹⁸⁶ Nesse sentido:

a) CARVALHO: “Há uma série de tributos que são criados, em virtude de imposição constitucional, por lei complementar. Já pela via de lei delegada, não há essa possibilidade. Entretanto, existem aqueles que aceitam a medida provisória com a virtude de criar tributos também. Não é minha interpretação. Uma exigência, contudo, se faz presente: na lei tributária há que se conter todos os elementos necessários à chamada regra-matriz de incidência, isto é, aquele mínimo irredutível, aquela unidade monádica que caracteriza a percussão do tributo [...]”. Cf. CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário, linguagem...**, *op. cit.*, p. 283-284. “Assinale-se que à lei instituidora do gravame é vedado deferir atribuições legais a normas de inferior hierarquia, devendo, ela mesma, desenhar a plenitude da regra-matriz da exação, motivo por que é inconstitucional certa prática, cediça no ordenamento brasileiro, e consistente na delegação de poderes para que órgãos administrativos completem o perfil dos tributos”. Cf. CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso...**, *op. cit.*, p. 88;

b) CASSONE: “O sistema tributário nacional estabelece que o Poder Legislativo da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios elaborará lei descrevendo as hipóteses de incidências tributárias”. Cf. CASSONE, Vittorio; CASSONE, Maria Eugenia Teixeira. **Processo...**, *op. cit.*, p. 242;

c) SOARES DE MELO: A Fazenda Pública [...] tem a necessidade de formar o seu próprio título executivo como condição necessária para exigir judicialmente o respectivo crédito tributário. É vedado promover medidas administrativas constringendo o patrimônio dos particulares, sem que se tenha procedido a prévio e regular processo para a apuração do débito e do devedor do tributo. [...] Por si só, o débito declarado não poderia implicar no abandono efetivo do lançamento tributário por parte do Fisco, em obediência às normas do CTN (art. 142 e parágrafo único), por se tratar de ato administrativo vinculado”. Cf. MELO, José Eduardo Soares de. **Processo...**, *op. cit.*, p. 42-44;

d) BOTTALLO, sobre o processo de positivação: “A formação da obrigação tributária compreende três momentos: (a) o da instituição do tributo; (b) o da ocorrência ‘in concreto’ do fato gerador, e (c)

completa individualização na aplicação normativa (**Individualização**)¹¹⁸⁷ e c) a **observância**

o da formação de um título, dotado de exigibilidade, que define e delimita o direito do Estado. A fase de instituição pressupõe o exercício pelo legislador ordinário de competência constitucionalmente outorgada e se expressa pela edição de lei, que deve descrever os aspectos essenciais e indissociáveis de cada tributo, com vistas a possibilitar a determinação do sujeito passivo e dos elementos quantitativos da obrigação tributária, bem como das circunstâncias de tempo e lugar em que esta deva ser satisfeita. [...]. Cf. BOTTALLO, Eduardo Domingos. **Curso...**, *op. cit.*, p. 21-32, em especial a última;

e) CARRAZZA: “Remarcamos ser de exclusividade da lei, não só a determinação da hipótese de incidência do tributo, como, também, de seus elementos quantitativos [...]. Resta evidente, portanto, que o Executivo não poderá apontar – nem mesmo por delegação legislativa – nenhum aspecto essencial da norma jurídica tributária, sob pena de flagrante inconstitucionalidade”. Cf. CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso...**, *op. cit.*, p. 280-281. “O tipo tributário (descrição material da exação) há de ser um conceito fechado, seguro, exato, preciso e reforçador da segurança jurídica. A lei deve, pois, estruturá-lo em ‘*numerus clausus*’; ou, se preferirmos, há de ser uma lei qualificada ou ‘*lex stricta*’”. Cf. CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso...**, *op. cit.*, p. 283. “Não lhe é dado [à lei] apontar conceitos indeterminados, fórmulas abertas ou cláusulas gerais, que permitam, de acordo com o subjetivismo do aplicador, a identificação de múltiplas situações tributáveis. [...]. Em suma, a lei tributária deve ser certa [...]” Cf. CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso...**, *op. cit.*, p. 293-294; [Esclarecemos entre colchetes]. “O regulamento (veiculado por decreto ou instrução) deve estar, em nosso sistema jurídico, sempre subordinado à lei, à qual se refere. Não pode ser nem ‘*contra legem*’, nem ‘*praeter legem*’, nem ‘*ultra legem*’, nem, é claro, ‘*extra legem*’, mas exclusivamente ‘*intra legem*’ e ‘*secundum legem*’. [...] Evidentemente, estando o regulamento [...] cercado com tão formidáveis diques, as portarias, as instruções, as circulares, os pareceres normativos e os atos administrativos em geral [...] também não podem, por muito maior razão, interferir na liberdade e na propriedade dos contribuintes”. Cf. CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso...**, *op. cit.*, p. 406 e p. 418;

f) XAVIER: “No Direito Tributário a técnica da tipicidade atua, não só sobre a hipótese da norma tributária material, como também sobre o seu mandamento”. “A tipicidade do Direito Tributário é, pois, segundo certa terminologia, uma tipicidade fechada: contém em si todos os elementos para a valoração dos fatos e produção dos efeitos, sem carecer de qualquer recurso a elementos a ela estranhos e sem tolerar qualquer valoração que se substitua ou acresça à contida no tipo legal”. “É ainda necessário que os elementos integrantes no próprio tipo – todos eles principais – sejam de tal modo precisos e determinados na sua formulação legal, que o órgão de aplicação do direito não possa introduzir critérios subjetivos de apreciação na sua aplicação concreta”. Cf. XAVIER, Alberto. **Os Princípios da Legalidade e da Tipicidade da Tributação**. São Paulo: RT, 1978, p. 73, p. 91-93;

g) BRITO: “O sistema brasileiro da competência privativa da autoridade administrativa, não se compadece com isto [determinação da obrigação pelo sujeito passivo] porque, em qualquer hipótese, mesmo a do art. 150 do Código Tributário Nacional, há de haver o lançamento [...]”. Cf. BRITO, Edvaldo. **Composição...**, *op. cit.*, p. 301-302. [Esclarecemos entre colchetes];

h) COELHO DA ROCHA: “A tipicidade vaga, aberta, da hipótese de incidência tributária é, pois, um esvaziamento sensível da barreira da legalidade erigida formalmente pelo Constituinte, e uma afronta aos direitos essenciais do contribuinte assegurados na Carta”. Cf. ROCHA, João Luiz Coelho da. A Preservação da Tipicidade Cerrada. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo: Dialética, n. 66, p. 62–66, mar., 2001, p. 64;

i) BRANDÃO MACHADO: “O Estado, como credor dos impostos, é quem deveria cobrá-los diretamente dos devedores, os contribuintes. [...]”. Cf. MACHADO, Brandão. Notas de Direito Comparado – Tributação na Fonte e Substituição Tributária. In: SCHOUERI, Luís Eduardo (coord.). **Direito...**, *op. cit.*, p. 75;

j) BRITO MACHADO: “A questão que se coloca, então, é a de saber se no plano da Teoria Geral do Direito, sem levarmos em conta nenhum ordenamento jurídico positivo, é possível um tributo sem lançamento. Pensamos que a resposta a essa questão deve ser negativa [...]”. Cf. MACHADO, Hugo de Brito. Impossibilidade de Tributo sem Lançamento. In: SCHOUERI, Luís Eduardo (coord.). **Direito...**, *op. cit.*, p. 118.

¹¹⁸⁷ Nesse sentido:

a) ÁVILA: “[...] o contribuinte deve ser tratado de modo diferente na medida em que ele se diferencia dos demais, isto é, de acordo com as características particulares que dizem respeito a ele

de etapas e estruturas completas na positivação do direito (Analiticidade)¹¹⁸⁸. Em suma, a

(capacidade contributiva) e ao seu caso (dimensão real do fato). [...]. A Constituição de 1988 privilegiou o tratamento particularizado [...]. Todos esses motivos demonstram que a Constituição de 1988 atribuiu preferência ao tratamento particularizado, quer porque o elegeu como princípio geral, quer porque o manteve como contraponto na sua exceção, quer porque exigiu sua observância na instituição das espécies tributárias. Esse tratamento particularizado faz com que o contribuinte deva ser tratado de modo diferente na medida em que ele se diferencia dos demais, quer mediante a consideração de suas particularidades (capacidade contributiva subjetiva), quer mediante a análise das particularidades das operações que concretamente pratica (capacidade contributiva objetiva)". Cf. ÁVILA, Humberto. **Teoria da Igualdade...**, *op. cit.*, p. 83-88;

b) CARVALHO: "[...] diremos que houve a subsunção, quando o fato (fato jurídico tributário constituído pela linguagem prescrita pelo direito positivo) guardar absoluta identidade com o desenho normativo da hipótese (hipótese tributária)". Cf. CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso...**, *op. cit.*, p. 274; e: "Meditemos que o sujeito passivo tem garantias de uma tributação pautada rigorosamente dentro dos limites da lei [...]. A premissa para a certificação indireta se encontra na impossibilidade fáctica de conhecer a real perspectiva dimensível do fato tributário. O Poder Público há de motivar suficientemente a técnica de apuração indireta, justificando a impossibilidade do emprego do regime de determinação indireta [da base de cálculo]". Cf. CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário, linguagem...**, *op. cit.*, p. 806-807, [Esclarecemos entre colchetes].

c) DERZI: "A praticidade não tem primazia sobre a justiça (que é sempre individual)". Cf. DERZI, Misabel de Abreu Machado. **A Praticidade...**, *op. cit.*, p. 275; DERZI, Misabel de Abreu Machado. **Direito Tributário...**, *op. cit.*, p. 362; "[...] a praticabilidade opõe-se à justiça no caso ou à igualdade individual, embora sirva à uniformidade geral. Por essa razão, onde prevalece a busca da justiça material singular, a praticabilidade fica restrita ao parcimonioso uso que dela faça o legislador". Cf. DERZI, Misabel de Abreu Machado. **Direito Tributário...**, *op. cit.*, p. 142;

d) COELHO: "Por derradeiro, anote-se que o Fisco, com a praticabilidade [...] não pode substituir a verdade pela presunção. O seu dever de fiscalizar é indeclinável. 'Onde o conforto, o desconforto', já diziam os antigos (*'Ubi commodum, ibi incommodum'*)". Cf. COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso...**, *op. cit.*, p. 242;

e) CARRAZZA: "Em suma, salvo as exceções que a própria Lei Maior alberga, os impostos com alíquota fixa são inconstitucionais, por ofensa ao princípio da capacidade contributiva, que exige que cada contribuinte seja tributado de acordo com suas manifestações objetivas de riqueza". Cf. CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso...**, *op. cit.*, p. 101;

f) XAVIER: "[...] os fatos tributáveis não podem assimilar-se aos fatos notórios, com o alcance de dispensarem a prova, antes a tributação de prévia averiguação da existência e conteúdo daqueles fatos". Cf. XAVIER, Alberto. **Do Lançamento: teoria...**, *op. cit.*, p. 337-338;

g) ROCHA: "[...] é possível afirmar que a tributação graduada pela capacidade contributiva é a regra e adoção de outros critérios de graduação é exceção. [...]. Esse estado de coisas realiza-se no plano dos direitos individuais por meio de bases de cálculo o mais precisas possível na valoração dos fatos tributários, e nele se divide a carga tributária conforme a capacidade contributiva de cada um". Cf. ROCHA, Paulo Victor Vieira da. **Substituição...**, *op. cit.*, p. 109-110;

h) TEIXEIRA: "No âmbito do direito tributário, fica claro que o mandamento constitucional direciona a busca da capacidade contributiva individual [...]". Cf. TEIXEIRA, Daniel Alves. **Praticidade...**, *op. cit.*, p. 115;

i) "[...] sob uma perspectiva ideal, o Direito Tributário justo é aquele que se volta para as particularidades dos indivíduos, que considera minuciosamente todas as diferenças entre eles, para, assim, impor uma tributação justa (concepção particular de justiça)". Cf. NORONHA, Luana. **Breves...**, *op. cit.*, p. 252;

j) MOTTA FILHO: "[...] não se exonera o fisco de aplicar a prova indiciária, devendo o agente fiscalizador, no exercício de seu dever legal, por mais complexo que seja, encontrar a verdade material". Cf. MOTTA FILHO, Marcello. Arbitramento: pressupostos. **Revista Tributária e de Finanças Públicas**, São Paulo: RT, Ano 14, n. 70, set./out. 2006, p. 299;

k) PONTES: "Primeiramente, registre-se que a finalidade do procedimento administrativo do lançamento é a busca da verdade real, a qual deve ser demonstrada objetivamente, e dentro dos rigores do devido processo legal (art. 5º, LIV, da CF) [...]". Cf. PONTES, Helenilson Cunha. Omissão de receitas e depósitos bancários: o sentido normativo do art. 42 da Lei 9.430/96. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo: Dialética, n. 146, nov. 2007, p. 85.

¹¹⁸⁸ Nesse sentido:

- a) CARVALHO, sobre os aspectos estruturais da norma como um todo: “No descritor da norma (hipótese, suposto, antecedente) [...] [h]averá um critério material (comportamento de alguma pessoa), condicionado no tempo (critério temporal) e no espaço (critério espacial). Já na consequência (prescritor), toparemos com um critério pessoal (sujeito ativo e sujeito passivo) e um critério quantitativo (base de cálculo e alíquota). A conjunção desses dados indicativos nos oferece a possibilidade de exibir, na plenitude, o núcleo lógico-estrutural da norma-padrão, preenchido com os requisitos significativos necessários e suficientes para o impacto jurídico da exação”. CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário: fundamentos...**, *op. cit.*, p. 80-81. Veja-se também: CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso...**, *op. cit.*, p. 256;
- b) CARVALHO, sobre os aspectos estruturais do critério quantitativo do consequente normativo: “Há de vir [o critério quantitativo do consequente das normas tributárias] sempre explícito pela conjugação de duas entidades: base de cálculo e alíquota [...]”. Cf. CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso...**, *op. cit.*, p. 340;
- c) CASSONE, sobre o processo de positivação: “Com a ocorrência do fato gerador tributário, deve, o contribuinte, no prazo legal, pagar o tributo correspondente. Se não pagar, o Fisco formaliza o título executivo, inscrevendo o crédito tributário no Livro da Dívida Ativa, de onde extrairá a Certidão de Dívida Ativa (CDA), que é título executivo extrajudicial, que autoriza a propositura da Ação de Execução Fiscal [...]”. Cf. CASSONE, Vittorio; CASSONE, Maria Eugenia Teixeira. **Processo...**, *op. cit.*, p. 242;
- d) SOARES DE MELO, sobre o processo de positivação: “A cobrança do crédito tributário decorre de atividades da Fazenda Pública, que têm por objetivo a constituição de dívida ativa, regularmente inscrita por autoridade competente [...]. O processo administrativo tornou-se imprescindível em razão de sua dignidade constituição (art. 5º, inciso LV) [...]”. Cf. MELO, José Eduardo Soares de. **Processo...**, *op. cit.*, p. 42-45;
- e) FÁBIO MELO, sobre a estrutura normativa: “Ressaltamos que, em respeito aos princípios da legalidade e da tipicidade, a norma jurídica de tributação deve, obrigatoriamente, abranger todos os aspectos inerentes à espécie tributária [...]. É imperioso apontar que a autoridade administrativa somente poderá promover o lançamento na hipótese em que a legislação (vigente, válida, eficaz) contenha (de maneira clara, precisa e pormenorizada) todos os elementos atinentes à regra-matriz de incidência tributária [...]”. Cf. MELO, Fábio Soares de. **Processo...**, *op. cit.*, p. 81;
- f) TOMAZINI DE CARVALHO, sobre a estrutura da norma: “Nestes termos, considerando o plano das normas jurídicas ‘strictu sensu’, o direito é homogêneo sintaticamente. Isto quer dizer que sua estrutura é sempre a mesma, nunca varia”. Cf. CARVALHO, Aurora Tomazini de. **Curso de Teoria Geral do Direito: o constructivismo lógico-semântico**. São Paulo: Noeses, 2009, p. 272;
- g) TOMAZINI DE CARVALHO, sobre o procedimento de aplicação: “[...] no âmbito tributário, por exemplo, a Constituição Federal prescreve as pessoas competentes para instituírem tributos, dispõe sobre a materialidade das regras a serem produzidas, vinculando sua criação a alguma situação concreta (materialidade da norma), determina o procedimento a ser realizado (lei – princípio da legalidade) [...]. Os órgãos competentes, interpretando estes preceitos, realizam tal procedimento no plano social [...] e a lei é publicada. Começa, então, tudo de novo... Interpretando a lei que institui o tributo, a autoridade administrativa realiza um procedimento também prescrito por lei e produz o ato administrativo do lançamento, constituindo uma obrigação tributária entre o fisco e o contribuinte. Tendo em vista este documento normativo, o contribuinte realiza um procedimento próprio – também previsto em lei, para inserir no ordenamento jurídico outro documento normativo: a guia de recolhimento, atestando a efetuação do pagamento. Se em vez de pagar o contribuinte impugna o ato, produz uma nova linguagem, realizando um procedimento nos moldes previstos pelo sistema, que vai servir de fundamento para outra linguagem: a da decisão. Se o contribuinte não realiza o pagamento e não impugna o ato, a administração realiza outro procedimento, prescrito pelo direito para criar um título executivo extrajudicial (dívida ativa) e, com base nele, promover o processo de execução fiscal até que seja produzida a linguagem do pagamento”. Cf. CARVALHO, Aurora Tomazini de. **Curso...**, *op. cit.*, p. 429-430 [excluímos as representações gráficas constantes do texto];
- h) CARRAZZA, sobre a estrutura da norma: “Assim, criar tributos por lei não é apenas rotulá-los (isto é, declarar simplesmente que estão instituídos), mas descrever, pormenorizadamente, suas hipóteses de incidência, seus sujeitos ativos, seus sujeitos passivos, suas bases de cálculo e suas alíquotas”. Cf. CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso...**, *op. cit.*, p. 292. “Não é em vão, pois, que o art. 154, I, da Constituição exige, implicitamente, tenham todos os tributos hipótese de incidência e base de cálculo. Esta última atrai, de modo inafastável, a alíquota, critério legal que, conjugado à

“língua padrão” tributária brasileira evoca as noções de avocação, individualização e analiticidade, o que se faz por meio da criação de normas e procedimentos dialógicos e sem abreviaturas sintáticas, com a autorização de atos de fala para específicos atores, com o uso de conceitos tendencialmente monossêmicos e que mantenham sempre, em relação à norma superior, uma relação semântica de sinonímia/paráfrase/hiponímia, visando aplicação individualizada e da verdade real no caso concreto. Poderíamos afirmar serem essas suas características essenciais, por meio de uma generalização do entendimento doutrinário sobre o funcionamento de nosso sistema tributário.¹¹⁸⁹

A praticabilidade tributária costuma pôr em xeque essa visão idealizada, que parte, sim, dos textos do direito positivo, mas costuma lhe dar um sentido que muitas vezes destoa do que é efetivamente “falado” pelos atores/aplicadores; ou seja, em muitos pontos, o modo padrão é contrafático.¹¹⁹⁰ Aliás, as principais objeções à praticabilidade, apontadas por DERZI,

base de cálculo, tem a propriedade de revelar-nos o ‘quantum’ do tributo. Concordamos com Paulo de Barros Carvalho quando defende a idéia de que os tributos fixos (tributos sem base de cálculo e sem alíquota) são inconstitucionais [...]”. Cf. CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso...**, *op. cit.*, p. 287;

i) PEIXOTO, sobre o processo de positivação: “Dizemos ‘encadeamento de seqüências’ porque a inscrição em dívida ativa, como veículo introdutor de norma concreta e individual, também representa o ponto terminal de determinada cadeia decisória, notadamente a que parte das normas de competência legislativa (veiculadas pela Constituição) para a criação de normas abstratas e gerais que disciplinam a atividade do fisco (Lei nº 6.830/80 e outras) que, por sua vez, são aplicadas pela Procuradoria da Fazenda ao produzir a sobredita inscrição, sendo que o próximo ato – o ajuizamento da execução fiscal – também é a concretização, por vários níveis, da norma que, no plano constitucional, garante o direito de ação”. Cf. PEIXOTO, Daniel Monteiro. **Competência...**, *op. cit.*, p. 115;

j) JUSTEN FILHO, sobre a estrutura da norma: “[...] mandamento tributário que não contenha uma base imponível e uma alíquota é incompatível com a isonomia”. Cf. JUSTEN FILHO, Marçal. **Sujeição...**, *op. cit.*, p. 243;

k) BARRETO, sobre o processo de positivação e estrutura da norma: “A subsunção dos fatos tributários à norma é objeto de formalização através do ato de lançamento, e com observância ao tipo fechado, que já elegeu a base de cálculo. A administração, a partir daí, procede à investigação e avaliação dos fatos, transformando a base de cálculo (conceito ou critério legal) em base calculada. Sobre ela aplica a alíquota devida, na forma da lei, obtendo o tributo a ser carregado aos cofres públicos”. Cf. BARRETO, Aires. **Base...**, *op. cit.*, p. 90. “O princípio da capacidade contributiva é diretriz que impõe ao legislador ordinário, cumulativamente, a escolha de fatos com conteúdo econômico e a eleição de critério de mensuração (base de cálculo) ad valorem”. Cf. BARRETO, Aires. **Base...**, *op. cit.*, p. 96.

¹¹⁸⁹ As três características básicas do modo padrão de aplicação que aqui afirmamos podem ser tomadas como axiomas para o desenvolvimento de nossa tese. Contudo, convém explicitar que as encontramos por meio da generalização do que se podem considerar ser as opiniões majoritárias da dogmática tributarista brasileira. Vale dizer, são definições que demos a características apontadas por um certo consenso doutrinário que intentamos demonstrar *ad nauseam* por meio das referências citadas nas últimas três notas de rodapé. Elas poderiam ser decompostas mas preferimos uma aproximação mais sintética por sua utilidade didática, também por que, a nosso ver, assim servem de instrumento condensador de uma realidade bastante complexa, sem falseá-la.

¹¹⁹⁰ “Dessume-se dessa ideia que a praticabilidade envolve interpretações fora do padrão tradicionalmente aceito no Direito Tributário, o que poderia coincidir com a interpretação restritiva e presa a conceitos abstratos, universais e imutáveis, na linha dos adeptos da tipicidade cerrada e da reserva absoluta da lei [...]”. Cf. PAULA, Daniel Giotti de. **A Praticabilidade no Direito Tributário: controle...**, *op. cit.*, p. 154.

a *contrario sensu*, retomam as características do modo padrão de aplicação de que acabamos de falar: a) a ofensa à adequação à lei, por lesão à analiticidade e à individualização; b) a ofensa ao princípio da divisão de poderes e a ofensa à indelegabilidade de funções, por lesão à avocação e à analiticidade e c) a ofensa à uniformidade de encargos fiscais e à igualdade, por lesão à individualização.¹¹⁹¹

Passemos então a um aprofundamento da praticabilidade tributária sob um recorte linguístico, em que utilizaremos os elementos dos atos de fala – os sujeitos, as mensagens, seus veículos, suas funções e seus efeitos, sob o recorte de AUSTIN –, recordando que a separação entre o que é “praticável” ou não decorre de um cotejo entre o que se verifica e o modo “padrão” idealizado de aplicação normativa.¹¹⁹²

4.3 DELEGAÇÃO, GENERALIZAÇÃO E SINTETIZAÇÃO: UMA ANÁLISE DA ESTRUTURA, FUNÇÃO E EFEITOS DA PRATICABILIDADE TRIBUTÁRIA

4.3.1 ASPECTOS LOCUCIONÁRIO, ILOCUCIONÁRIO E PERLOCUCIONÁRIO DA PRATICABILIDADE: ANÁLISE DO PROCESSO E DO PRODUTO SOB O ENFOQUE LINGUÍSTICO E SUAS DUAS DIMENSÕES

É possível analiticamente decompor a parte estrutural (**sintático-semântica**) do **processo de produção normativa** considerado em si mesmo – que deve ser realizado em observância às normas procedimentais de competência legislativa, administrativa ou judicial – da análise estrutural do **produto desse processo**: a norma produzida, que contém elementos estruturais que, no caso da norma de incidência tributária, poderiam ser indicados como sendo os critérios da Regra-Matriz de Incidência Tributária. Também é possível a análise isolada dos aspectos funcionais (**semântico-pragmáticos**) do processo de criação de normas em relação aos aspectos funcionais da norma-produto.

O “falar” possui uma estrutura (os componentes do processo de fala) e funções (a intenção do falante, a *mens legislatoris*, a chamada isotopia, os limites semânticos impregnados no texto pelo seu emissor). O que foi falado possui uma estrutura (elementos

¹¹⁹¹ DERZI, Misabel de Abreu Machado. **Direito Tributário...**, *op. cit.*, p. 342-343; DERZI, Misabel de Abreu Machado. **A fiscalização...**, *op. cit.*, [online]. Veja-se também: COSTA, Regina Helena. **Praticabilidade...**, *op. cit.*, p. 101; FILLIPO, Luciano Gomes. **A Performance...**, *op. cit.*, p. 230-231.

¹¹⁹² Quanto à classificação que faremos, ressaltamos o seguinte: a) que todas as espécies de técnicas possuem complexidades e perplexidades próprias, que já deram ensejo a estudos específicos e que ainda têm muito a ser estudadas. Como o que pretendemos é uma visão geral de tais institutos para a compreensão do todo, do que elas têm em comum – a praticabilidade – claramente a análise que segue não poderá abarcar em toda a sua profundidade cada um dos temas, merecedores, eles próprios, de uma verticalização científica que aqui não se fará possível e b) que não faremos, nesse momento, nenhum julgamento acerca da licitude das técnicas, buscando uma descrição mais neutra possível dos critérios classificatórios e das classes deles decorrentes.

gramaticais) e funções (a intenção positivada, a *mens legis* que o destinatário reconstrói com base em seu recorte – *topic* – e com o seu contexto – a enciclopédia –, podendo identificar-se mais ou menos com a intenção do falante). O ato de fala tem por consequência o produto (o que foi falado) que produz ou não determinados efeitos, que podem ou não coincidir com a *mens legis* ou com a *mens legislatoris*.

Iniciemos a análise estrutural do processo de fala, em que se insere a praticabilidade.

4.3.2 ESTRUTURA DO PROCESSO DE “FALA” COMO UM TODO (O PROCEDIMENTO DE CRIAÇÃO/APLICAÇÃO NORMATIVA) E DO PRODUTO DA “FALA” (A NORMA)

4.3.2.1 Aspecto sintático-semântico do processo de fala

4.3.2.1.1 Quanto ao emissor

Como já explicitado no capítulo anterior, aqui se pode ter o ato de enunciação chamado de “praticabilidade” expedido pelo Estado em suas funções legislativa (infraconstitucional, com a criação de leis, inclusive o Poder Executivo em função atípica por meio de medidas provisórias e leis delegadas) e administrativa (infralegal, com a criação de atos administrativos regulamentadores ou de execução), em todas as esferas da Federação Brasileira – inclusive o Legislador Nacional, expedindo leis complementares a título de normas gerais em matéria tributária –, abarcando o exercício atípico da função administrativa pelo Poder Judiciário.

O sujeito passivo da relação tributária, contribuinte ou responsável, ainda que aplique normas gerais e abstratas criando normas individuais e concretas – segundo parcela da doutrina, é o que ocorre no lançamento por homologação ou autolançamento¹¹⁹³ – ou meramente as aplique, cumprindo-as – visão de parte da doutrina sobre o mesmo tema¹¹⁹⁴ –, não o faz criando normas de forma mais “simplificada” para aplicação da norma “superior”; não tem essa liberdade, que é totalmente cerceada pelas normas expedidas pelo Estado. Se o faz com maior praticidade, trata-se de questão extrajurídica afeta à sua mais adequada organização administrativa privada, uma questão de boa governança tributária.

4.3.2.1.2 Quanto ao destinatário

¹¹⁹³ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso...**, *op. cit.*, p. 430 *et seq.*; SANTI, Eurico Marcos Diniz de. **Lançamento...**, *op. cit.*, p. 220-224; PEIXOTO, Daniel Monteiro. **Competência...**, *op. cit.*, p. 158-159.

¹¹⁹⁴ FOLLONI, André. **Ciência do Direito Tributário no Brasil: crítica e perspectivas a partir de José Souto Maior Borges**. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 248-251.

Tratando-se de um conceito relacional ou relativo, a praticabilidade é um ato de fala que pode ter como destinatários imediatos: a) o Estado-Legislator de cada ente federativo, no caso de aplicação simplificada de normas constitucionais em normas gerais em matéria tributária, por parte do Estado-Legislator Nacional; b) o Estado-Administração de cada ente federativo – inclusive o Poder Judiciário em função atípica –, no caso da aplicação realizada pelo Estado-Legislator comum e c) o sujeito passivo da relação tributária, em determinados casos em enunciações diretas do Estado-Legislator comum (como no lançamento por homologação) mediada ou não por regulamentos do Estado-Administração ou em enunciações deste último, por atos regulamentares ou executivos.

4.3.2.1.3 Quanto ao veículo da mensagem

Quanto ao veículo da mensagem pode-se ter: a) leis complementares nacionais contendo normas gerais em matéria tributária como produto da aplicação do Texto Constitucional; b) leis complementares ou leis ordinárias e delegadas federais, estaduais, municipais ou distritais, como produto da aplicação do Texto Constitucional em sentido amplo (incluindo Constituições Estaduais e Leis Orgânicas Municipais e a Distrital) ou de normas gerais em matéria tributária; c) medidas provisórias de todos os entes federativos que possuam permissão constitucional em sentido amplo – incluindo as constituições estaduais e leis orgânicas municipais –, como produto da aplicação do Texto Constitucional ou de normas gerais em matéria tributária; d) atos administrativos regulamentadores, como produtos de aplicação de leis; e) atos administrativos executivos, como produtos de aplicação de leis e f) decisões judiciais que, em função administrativa atípica, apliquem leis com caráter de atos administrativos na área tributária. Aqui convém recordar que os veículos trafegam por um canal para chegar ao destinatário, como diários oficiais, cartas de notificação, intimações eletrônicas *etc.*

4.3.2.1.4 Aspecto sintático-semântico da norma-produto, o enunciado-enunciado (Dimensão Locucionária de análise)

Aqui podemos adotar como pressupostos os critérios da Regra-Matriz de Incidência Tributária no caso da norma de incidência e, no mínimo, a estrutura hipotético-condicional nos demais tipos de normas, colocando-se entre parênteses a tormentosa questão sobre a homogeneidade sintático-normativa de que tratamos anteriormente.¹¹⁹⁵ Não aprofundaremos o tema, mais do que já fizemos.

¹¹⁹⁵ Vide a subseção 1.2.1.3, *supra*.

O enunciado expedido pode ser uma norma geral e abstrata aplicando norma superior (normas contidas em leis aplicando a normas constitucionais ou normas gerais em matéria tributária e, ainda, normas regulamentares aplicando normas legais) ou normas individuais e concretas (atos administrativos aplicando normas legais). O seu conteúdo poderá se referir ao seguinte: a) uma norma-quadro que fixe critérios gerais para aplicadores subordinados em relação a várias matérias do âmbito tributário, com base no art. 146, da CF/88; b) uma norma de incidência ou de não incidência tributária (em sentido amplo, abrangendo benefícios fiscais infraconstitucionais em geral); c) uma norma de procedimento ou de processo administrativo ou judicial com aplicação no âmbito tributário, abrangendo obrigações acessórias, rito procedimental ou processual, formas de pagamento, deduções; ou d) uma norma administrativo-sancionatória tributária.

Como se verá, a Praticabilidade deixa marcas na norma-produto. São dêiticos que demonstram a existência das técnicas de eficiência-procedimental que aparecem nas dimensões sintático-semântica e semântico-pragmática do enunciado normativo. Antes, tratemos dos aspectos funcionais e consequenciais do ato de fala como um todo.

4.3.3 ASPECTO ILOCUCIONÁRIO (FUNÇÃO): EFICIÊNCIA PROCEDIMENTAL SOB A FORMA DE DELEGAÇÃO, GENERALIZAÇÃO E SINTETIZAÇÃO

4.3.3.1 Dois níveis ilocucionários e as intenções do “falante” na Praticabilidade

No segundo capítulo havíamos mencionado aspectos ilocucionários do Direito Tributário como um todo e da norma de incidência tributária tomada isoladamente. Convém, agora, tratar especificamente da praticabilidade sob tal enfoque.

Dissemos que a praticabilidade é uma forma de fazer, de “falar” o Direito Tributário e que a função, que seria seu aspecto ilocucionário, é a da busca da eficiência procedimental do ponto de vista do Estado. Note-se que estamos a falar de uma intenção do “falante” no processo de fala.

No caso da praticabilidade, em rigor haverá sempre duas dimensões ilocucionárias: a) a que se refere ao interesse público primário almejado, atinente às funções do Direito Tributário (fiscalidade, extrafiscalidade, proteção do contribuinte *etc.*, que como visto podem se mesclar) e que transparecem na norma produzida como que de modo mais evidente e b) uma atinente ao interesse público secundário, de eficiência de meios que, para que seja lícita deve ter uma ligação com interesses públicos primários ou ao menos não os contrariar. Esta deixa marcas bem mais tênues no produto, daí a dificuldade de identificar a praticabilidade no aspecto sintático-semântico da norma produzida.

No caso das normas específicas de tratamento simplificado em favor do contribuinte

tem-se uma diferença no fundamento (eficiência total do sistema tributário) que se mescla como interesse público primário (daí podendo decorrer sua identificação ou distinção com a extrafiscalidade, o que já mencionamos).¹¹⁹⁶

Essa segunda dimensão ilocucionária, em que transparece o efeito desejado pelo aplicador da norma visando eficiência administrativa, merece ser aprofundado. É que essa intenção do “falante” pode se materializar de três modos no que se refere à Praticabilidade Tributária: a **Delegação**, a **Generalização** e a **Sintetização**.¹¹⁹⁷ São três subfunções da eficiência procedimental que podem se mesclar em diferentes níveis no resultado do ato de fala (norma posta). Podemos afirmar que se tratam das três características mais essenciais encontráveis nas mais diversas técnicas denominadas como “praticabilidade” por meio de uma abstração dos numerosos casos. Consideraremos essas, por metonímia, como a expressão das três macrotécnicas de praticabilidade, que iremos esmiuçar doravante.

Sob o recorte pragmático que estamos a imprimir sobre a realidade normativo-tributária, observando a aplicação/criação de normas como atos de fala juridicizados e a eficiência procedimental sob a perspectiva do falante, isto é, do agente que expede a norma jurídica, torna-se intuitiva a contraposição entre o modo padrão de aplicação normativo e a praticabilidade tributária assim como a identificação destas três subfunções primordiais ou macrotécnicas.

Voltemos à nossa metáfora do Direito como uma língua. No modo padrão, o falante é previamente determinado, expressando a informação que lhe cabe enunciar por meio de termos de sentido tendencialmente unívocos (avocação); deverá ele falar do ponto de vista sintático-semântico com enunciados completos e bem formados, como na ordem direta e canônica de uma língua natural, formados por palavras também expressas de forma completa, sem abreviações ou aglutinações (analiticidade); e deverá enunciar do ponto de vista semântico-pragmático todo o conteúdo que lhe cabe enunciar ao seu destinatário no ato de fala concreto, exaurindo-o de modo justificado e comprovado (individualização).

Como realizar tal ato de fala de modo mais eficiente do ponto de vista procedimental,

¹¹⁹⁶ Vide: subseções 3.3.1.4 e 3.3.2.1, *supra*.

¹¹⁹⁷ As três subfunções de eficiência procedimental ou macrotécnicas de praticabilidade tributária que identificamos são uma forma de organizar as técnicas de praticabilidade costumeiramente apontadas pela doutrina em classes pelo que cada grupo tem de comum. Mas não se trata de uma classificação realizada dedutivamente, com a utilização de um critério de discrimen único sobre o objeto “praticabilidade”. Poderíamos afirmar que se trata de uma generalização de cunho indutivo, partindo dos casos para encontrar o que eles têm em comum, chegando às três classes expostas que, em comum possuem a nota de tratarem de técnicas de eficiência procedimental na expedição normativa, e, interligadas, formam outra classe que denominamos “praticabilidade”. Contudo, sendo mais precisos, por seu cunho didático, por apreender o que nos parece as técnicas que estamos a estudar têm de mais essencial e por generalizar ao máximo o caos da casuística sem, em nosso entendimento, falsear a realidade, podemos afirmar que elas foram encontradas por um raciocínio abdutivo, por meio do qual apresentamos uma ideia nova proposta com base na casuística, e que deve ser posta a prova por meio de técnicas indutivas. Vide a subseção 4.1 (nota 1180).

com menor dispêndio de energia? Eis que quem deveria falar não fala, delegando tal mister a terceiro ou falando menos com termos vagos e ambíguos a permitir, com menos informação, a complementação da construção de sentido pelo destinatário (delegação); ou o faz, do ponto de vista sintático-semântico, com enunciados aglutinados, com abreviações, com elipses, com entimemas (sintetização); ou, ainda, do ponto de vista semântico-pragmático, com a utilização de termos intencionalmente genéricos e que são aplicáveis a uma pluralidade de casos análogos sem a necessidade de exaurir o conteúdo de modo justificado e comprovado individualmente (generalização). Ou tudo isso combinado em diversas ordens. A economia de esforços do emissor materializa-se ao não precisar expedir a mensagem ou ao fazê-la qualitativamente de forma mais simples (delegação), ao atingir mais destinatários com uma mensagem qualitativamente mais simples (generalização), ou ao expedir mensagens quantitativamente mais simples (sintetização).¹¹⁹⁸

4.3.3.2 Eficiência-procedimental sob a forma de Delegação

A **Delegação** como método de praticabilidade para o atingimento da Eficiência-procedimental se contrapõe à **Avocação** exigida no método padrão de aplicação normativo-

¹¹⁹⁸ Encontradas as características básicas funcionais para a Eficiência-procedimental tributária, esclarecemos que discordamos de alguns exemplos doutrinários de técnicas que estariam incluídas no gênero “praticabilidade” (normalmente porque são casos de fomento à “aplicabilidade”, mas não à praticidade pelas técnicas aqui expostas:

a) a “lista de serviços do ISS”, em seu aspecto de fechamento conceitual (que *in genero* nos parece ínsita ao modo-padrão, pelo uso de conceitos fechados, salvo pontos específicos). Em sentido contrário: ROCHA, Eduardo Morais da. **Teoria...**, *op. cit.*, p. 147 *et seq.*; COSTA, Regina Helena. **Praticabilidade...**, *op. cit.*, p. 297-299;

b) a analogia é técnica de interpretação com base no *argumentum a simili* que a lei autoriza ao aplicador de normas individuais e concretas, em diversos casos. Obviamente ela serve à aplicabilidade do direito, aquele sentido amplíssimo de praticabilidade, para o fechamento sintático do próprio sistema jurídico com a regra do *non liquet*. Mas não é modo “mais prático”, que divirja do modo-padrão, pelo contrário, é um dos últimos recursos aplicativos do próprio modo padrão. Em sentido contrário: COSTA, Regina Helena. **Praticabilidade...**, *op. cit.*, p. 189-194;

c) alguns institutos e formas de extinção do crédito tributário previstas em nosso ordenamento, incluídos por COSTA como “meios alternativos de solução de conflitos” fazem parte do conceito de “aplicabilidade”, mas não de “praticabilidade” como aqui o recortamos. Podem servir para induzir o comportamento do sujeito passivo à quitação voluntária, casos em que seriam “normas de simplificação”, voltadas ao interesse do contribuinte. De modo algum, contudo, envolvem uma generalização, uma delegação ou uma sintetização normativa. É o caso da denúncia espontânea, da compensação, do parcelamento, da consignação em pagamento, da anistia, do processo administrativo tributário, da solidariedade. Em sentido contrário: COSTA, Regina Helena. **Praticabilidade...**, *op. cit.*, p. 197-210, p. 271, p. 279-280;

d) a presunção de certeza e liquidez do débito inscrito em Dívida Ativa ou da CDA resultante são ínsitas ao próprio direito como atributos do ato administrativo, são presunções sistêmicas, como veremos, não se coadunando à ideia de praticabilidade, mas de aplicabilidade. Em sentido contrário: COSTA, Regina Helena. **Praticabilidade...**, *op. cit.*, p. 254-256;

e) o mesmo ocorre em relação às garantias e dos privilégios do crédito tributário, desde quando não promovam uma elipse ou aglutinação procedimentais no iter de positivação e de cobrança dos créditos tributários por meio de execução fiscal, no caso de inadimplemento.

tributário, chamada por LAIS CALIL, em análise afeta ao Direito Administrativo, de Indelegabilidade, que seria uma cláusula-parâmetro de nosso sistema.¹¹⁹⁹ Por meio dela, pode-se também ter efeitos benéficos – do ponto de vista estatal – na dimensão perlocucionária em relação à Eficiência-Celeridade, pelo menor tempo necessário às modificações normativas desejadas para atingir finalidades fiscais ou extrafiscais.

Na delegação a autoridade que aprioristicamente deveria tomar uma decisão normativa ou praticar atos de execução não o faz ou o próprio Texto Constitucional prevê a hipótese extraordinária de expedição do ato por outrem, com o repasse da incumbência a outro Poder estatal, a uma autoridade inferior ou ao particular. Tem-se, então, uma **delegação normativa ou decisória** (ou seja, em relação ao poder de expedir normas gerais e abstratas) e uma **delegação executiva** (ligada à noção de expedição de normas individuais e concretas). Tal diferenciação servirá de base para as duas classes de delegação que utilizaremos para fins analíticos: a **Administrativização** e a **Terceirização**, respectivamente. E, convém anotar, a delegação pode ser feita de forma **expressa** ou **tácita**.

Ao delegar a decisão ou a execução obviamente há um menor esforço e gasto de energia por parte da autoridade delegante, com um menor gasto procedimental em discussões, atos, votações etc. Do ponto de vista da autoridade delegada haverá um maior esforço decisório e para a prática dos atos, o que parece contrariar, sob seu ponto de vista, a noção de praticabilidade¹²⁰⁰; mas, normalmente, ao menos na delegação decisória esse maior dispêndio procedimental específico garante uma economia procedimental global, pois eventual necessidade de modificação normativa dentro dos limites da delegação não precisará passar por todo o processo de criação normativa ordinário, caso em que se aproxima da Sintetização Normativa que iremos tratar adiante: é nesse sentido que se fala da delegação como ligada à eficiência no Direito Administrativo.¹²⁰¹ Normalmente, quando a delegação se faz em favor do particular aumentam, individualmente, os seus ônus em relação ao cumprimento de obrigações tributárias, a beneficiar somente o Estado e, no máximo, a

¹¹⁹⁹ CALIL, Lais. O Poder Normativo das Agências Reguladoras em face dos Princípios da Legalidade e da Separação de Poderes. In: BINENBOJM, Gustavo (coord.). **Agências Reguladoras e Democracia**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2006, p. 146. A opinião parece ser compartilhada por ÁVILA. Cf. ÁVILA, Humberto. **Sistema Constitucional Tributário**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2006, p. 297.

¹²⁰⁰ Por tal razão, CRISTIANO CARVALHO recorda que a concretização de significados normativos em nível pós-legislativo gera custos econômicos, sejam financeiros, de oportunidade, de informação e de transação. Cf. CARVALHO, Cristiano. **Teoria da Decisão Tributária**. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 290.

¹²⁰¹ “Tudo porque, resumidamente, a pretexto da propalada eficiência e celeridade da atuação administrativa, vista como condição para os governos da atualidade enfrentarem as dinâmicas e conflitivas questões postas pela sociedade de massas, a lei dita ordinária acabou relegada a um plano em certa medida periférico na arena das decisões políticas transcendentais aos destinos das nações”. Cf. CASTRO, Carlos Roberto Siqueira. Função Normativa Regulatória e o novo Princípio da Legalidade. In: ARAGÃO, Alexandre Santos de (coord.) **O Poder Normativo das Agências Reguladoras**. Rio de Janeiro: Forense, 2006, p. 48-49.

coletividade, pela maior eficiência do aparato estatal e seu eventual menor custo decorrente da delegação. Sendo a delegação realizada *interna corporis* no aparato estatal tem-se um ganho de liberdade normativa para a autoridade delegada, com uma margem de atuação muito mais alargada do que teria no método padrão de avocação.

Se o normal seria a criação da norma geral e abstrata pelo Legislativo, vê-se autorização extraordinária para que ela seja posta pela Administração Tributária, algumas vezes por meio do Chefe do Executivo, outras por órgão subalterno, com eficiência-procedimental do ponto de vista do Estado-Legislador – que tem menos a decidir – e do Estado-Administração – que pode modificar a norma de modo mais conciso. Se o esperado seria a expedição de norma individual e concreta de constituição do crédito tributário pelo Executivo, vê-se essa incumbência expressamente delegada ao particular ou ao Poder Judiciário, com eficiência-procedimental sob o ponto de vista do Estado-Administrador. Se o normal seria a resolução de conflitos entre a Administração Tributária e o particular no âmbito de um processo administrativo contencioso ou num processo judicial, inclusive com a cobrança forçada do crédito por meio de execução fiscal, modifica-se essa situação com a previsão da arbitragem, v.g. Dentro da delegação executiva, quando se repassa o dever de aplicar a norma praticando atos de execução a outrem, tem-se os chamados casos de “privatização” da atuação administrativa: determina-se ao particular que calcule e pague o tributo por ele devido, ou que retenha e repasse ao Estado o valor devido por terceiro.

São situações bastante diversas e com peculiaridades jurídicas não desprezíveis, mas que possuem essa nota em comum de modificação expressa do ator da fala em relação ao que consensualmente seria esperado. Aprofundaremos cada uma delas posteriormente, inclusive verificando sua efetiva possibilidade diante de nosso Direito Positivo; aqui, apenas estamos a apresentar uma faceta geral ilustrativa da classificação que realizamos.¹²⁰²

Em todos esses casos há uma tensão direta com a noção de Segurança Jurídica (Legalidade e Tripartição de Funções) que se tem convencionada como padrão pela dogmática.

4.3.3.3 Eficiência-procedimental sob a forma de Generalização

A **Generalização** como técnica de Praticabilidade se contrapõe à **Individualização** da língua culta ou padrão do Direito Tributário brasileiro.¹²⁰³ Ela também pode produzir efeitos

¹²⁰² No âmbito do Direito Administrativo, DIOGO DE FIQUEIREDO MOREIRA NETO apresentou a seguinte classificação a respeito da delegação, além da transferência anômala de funções sem delegação (deslegalização): de Poder a Poder, de Órgão a Órgão dentro do mesmo Poder; de Ente Federado a Ente Federado e de Ente Público a Particulares, podendo ocorrer, a seu ver, de forma legal, pactual ou unilateral. Cf. MOREIRA NETO, Diogo de Figueiredo. **Curso...**, *op. cit.*, p. 33.

¹²⁰³ “Fato é que a simplificação se conduz paralelamente à generalidade e na contramão da

perlocucionários desejáveis pelo Estado em relação à Eficiência-Celeridade, evitando-se o prolongamento do procedimento de aplicação com um evidente menor esforço estatal, e à Eficiência-Economicidade, gerando menor custo administrativo de gestão.

Com a generalização evita-se o esforço de investigação, de comprovação e de discussão exaustiva de cada caso concreto. Desconsidera-se, total ou parcialmente, a situação individual do sujeito passivo ou do fato em prol de uma atuação padronizada que deixa de lado deliberadamente a realidade fática ou jurídica. No interessante e esclarecedor exemplo de HUMBERTO ÁVILA, deixa-se o modelo do “tamanho sob medida” para o do “tamanho único” ou “tamanhos médios”.¹²⁰⁴ É a busca de “um tipo legal mais simples, médio, padrão”, como afirma PAULO AYRES BARRETO, tão presente em ficções e presunções tributárias.¹²⁰⁵ Nisso assemelham-se muito à noção da eficiência das “regras” na obra de Schauer: elas eliminam a necessidade de certos tipos de investigação e de cálculo, evitando a duplicação de esforço – pois normalmente a análise individual resultaria no mesmo resultado –, tendo em vista que os recursos para a tomada de decisões são tão escassos quanto qualquer outro, o que permite tomar mais decisões em menor tempo.¹²⁰⁶

Utilizaremos também como critério de diferenciação o nível normativo em que tais técnicas são utilizadas: se por meio de norma geral e abstrata ou por meio de norma individual e concreta. Teremos, então, uma generalização abstrata, a **Desconsideração**, e uma generalização concreta, a **Indicialização**.

Esta técnica é aparente em ficções e presunções, nas padronizações em geral realizadas em lei ou em ato administrativo. Ao desconsiderar o caso concreto, surge uma clara tensão com a Igualdade e com a Legalidade na forma convencionalmente exigida pela dogmática.

individualização”. “Simplificar a apuração e a arrecadação de tributos exige, portanto, alguma generalização”. Cf. ROCHA, Paulo Victor Vieira da. **Teoria...**, *op. cit.*, p. 279 e p. 299. “[...] essas características particulares, no entanto, podem deixar de ser analisadas se, por ser impossível ou extremamente onerosa a fiscalização de tributos, as particularidades dos contribuintes e dos casos não puderem ser verificadas, porque sua consideração causaria – pela falta de previsão, controle, coordenação, modicidade e conhecimento – mais generalização do que individualização. Nesse momento, entra em cena a generalização por meio da criação de padrões legais”. Cf. ÁVILA, Humberto. **Teoria da Igualdade...**, *op. cit.*, p. 88. “[...] No âmbito jurídico, a tipificação pode ser definida, em um primeiro momento, como a redução da realidade a modelos normativos. À luz dessa definição se denota que o fenômeno da tipificação é muito mais amplo do que se costuma imaginar. Nessa conotação amplíssima (tipificação ‘*latu sensu*’), esta compreende a generalização normativa (e contrapõe-se, portanto, à individualização normativa), que é inerente ao Direito”. Cf. VELLOSO, Andrei Pitten. **Fundamentos...**, *op. cit.*, p. 4.

¹²⁰⁴ ÁVILA, Humberto. **Teoria da Igualdade...**, *op. cit.*, p. 78-79; ÁVILA, Humberto. **Imposto...**, *op. cit.*, p. 125.

¹²⁰⁵ BARRETO, Paulo Ayres. **Imposto sobre a renda e preços de transferência**. São Paulo: Dialética, 2001, p. 139.

¹²⁰⁶ SCHAUER, Frederick. **Las reglas em juego**. Trad. Claudina Orunesu, Jorge L. Rodrigues. Madri: Marcial Pons, 2004, p. 209-211.

4.3.3.4 Eficiência-procedimental sob a forma de Sintetização

A **Sintetização** Normativa, método para alcançar a Eficiência-Procedimental no âmbito da Praticabilidade Tributária, opõe-se à **Analicidade** Normativa do método padrão. Na dimensão perlocucionária ela pode gerar efeitos benéficos para o Estado também em relação à Eficiência-Celeridade pela maior rapidez decorrente do menor número de atos a serem praticados e em relação à Eficiência-Economicidade pelo menor dispêndio de recursos daí decorrente. Com ela utilizam-se “abreviaturas” normativas, seja na cadeia de normas exigíveis pelo método padrão de aplicação normativa no *iter* de posituação do Direito Tributário, seja internamente em relação à estrutura de uma norma jurídica específica também em relação ao modo padrão.

Para encontrar as subclasses da sintetização utilizaremos como critério a sua aparição internamente em uma norma jurídica – ou seja, um caráter atômico que denominaremos de **Abreviação** – ou como uma simplificação de duas ou mais normas jurídicas – ou seja, com um caráter molecular que chamaremos de **Sumarização**.

Pode-se afirmar, portanto, existir um modo analítico de aplicação normativa e um modo sintético, resumido, sumário. O quão longe se pode abreviar o procedimento veremos em outra parte deste trabalho.

Transparecem como casos de sintetização normativa a supressão de algum dos elementos considerados componentes essenciais do critério quantitativo da norma de incidência tributária (base de cálculo e alíquota); casos de aglutinação de normas, como se vê no Simples Nacional; a busca de formas de cobrança forçada fora do procedimento padrão da execução fiscal; a supressão do dialogismo típico do processo administrativo, proibindo-se, total ou parcialmente, a impugnação de lançamentos *etc.*

4.3.4 ASPECTO PERLOCUCIONÁRIO (EFEITOS): FELICIDADE OU INFELICIDADE DO ATO COMUNICATIVO

A dimensão perlocucionária abre um campo bastante extenso de elucubrações, vários deles a ultrapassarem os limites da análise dogmática do Direito que estamos a fazer. Os efeitos produzidos pelo ato de fala podem ser felizes ou infelizes – ou seja, atingir ou não o resultado almejado no aspecto ilocucionário – e produzir consequências esperadas ou inesperadas – as sequelas, no linguajar de AUSTIN.¹²⁰⁷ Podemos, então, apontar os seguintes tipos de efeitos possíveis da enunciação classificada como “praticabilidade tributária”: a) a felicidade ou não em relação à eficiência administrativo-procedimental sob as formas de

¹²⁰⁷ AUSTIN, John Langshaw. **Quando dizer...**, *op. cit.*, p. 95-101.

delegação, generalização e sintetização; b) o incremento, a neutralidade ou o prejuízo à eficiência temporal (celeridade), à eficiência em relação aos gastos (economicidade) e à eficácia arrecadatória; c) a comodidade ou a “irritação” ao sujeito passivo¹²⁰⁸ e d) o incremento, a neutralidade ou o prejuízo à eficiência global do sistema tributário – neutralidade ou incremento se forem observados os limites prescritos pelo ordenamento e, além da eficiência procedimental, houver a eficácia arrecadatória com certo grau de comodidade ao sujeito passivo; prejuízo, nos demais casos, alguns dos quais tornariam a técnica de praticabilidade ilícita, como veremos adiante.¹²⁰⁹

4.3.5 IMPLICAÇÕES DA DELEGAÇÃO, DA GENERALIZAÇÃO E DA SINTETIZAÇÃO NA NORMA PRODUZIDA

As técnicas de aplicação simplificada podem causar efeitos nas três dimensões semióticas da norma produzida. Eles são os seus sinais, transparecendo muitas vezes como verdadeiros dêiticos. Isso pode ser verificado num enfoque intranormativo – ou seja, na estrutura interna da norma jurídica –, internormativo – na relação de coordenação ou subordinação entre normas –, ou em ambos.

Do ponto de vista intranormativo, podemos encontrar casos de “elipse normativa”. As elipses ocorrem quando um elemento da estrutura normativa considerada essencial no modo “padrão” da língua jurídica é suprimido do plano de expressão, mas ainda pode ser alcançado num esforço interpretativo, estando “oculto” na estrutura. Há também casos de “aglutinação estrutural” em que duas ou mais partes da estrutura normativa são unidas em um só. Essas são formas típicas de **Sintetização Normativa**. No âmbito de uma norma específica pode encontrar-se o uso da polissemia como técnica – com as decorrentes ambiguidade e vagueza – na fixação dos critérios normativos ao invés do uso monossêmico esperado no modo padrão de aplicação, sendo típica em algumas **Delegações Normativas**.

Do ponto de vista internormativo podemos encontrar casos de “entimemas normativos”, de “aglutinações normativas” e de “deslocamentos sintáticos”. Nos entimemas, aplica-se a norma superior com a inclusão de elemento na norma-produto que *a priori* não parece ter ligação com os conceitos da norma superior, transparecendo um raciocínio entimemico entre ambos, que aparecem nas **Generalizações**. Nas aglutinações normativas, normas jurídicas distintas passam a ser aplicadas como se uma só fossem, ainda que continuem diferenciáveis do ponto de vista analítico, sendo exemplos de **Sintetizações**

¹²⁰⁸ Recordemos a interessante distinção francesa entre impostos “irritantes” e “anestésiantes”, que nos inspirou no uso do termo. FILLIPO, Luciano Gomes. **Consentimento...**, *op. cit.*, p. 122-129; FILLIPO, Luciano Gomes. **A Performance...**, *op. cit.*, p. 320-329.

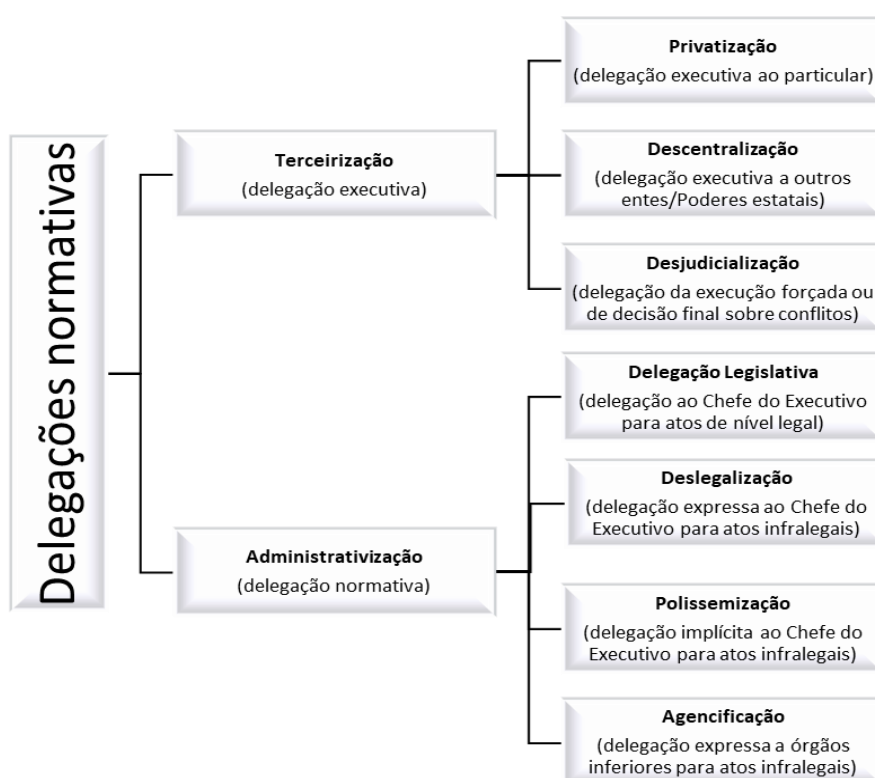
¹²⁰⁹ Vide Capítulos 6 e 7 *infra*.

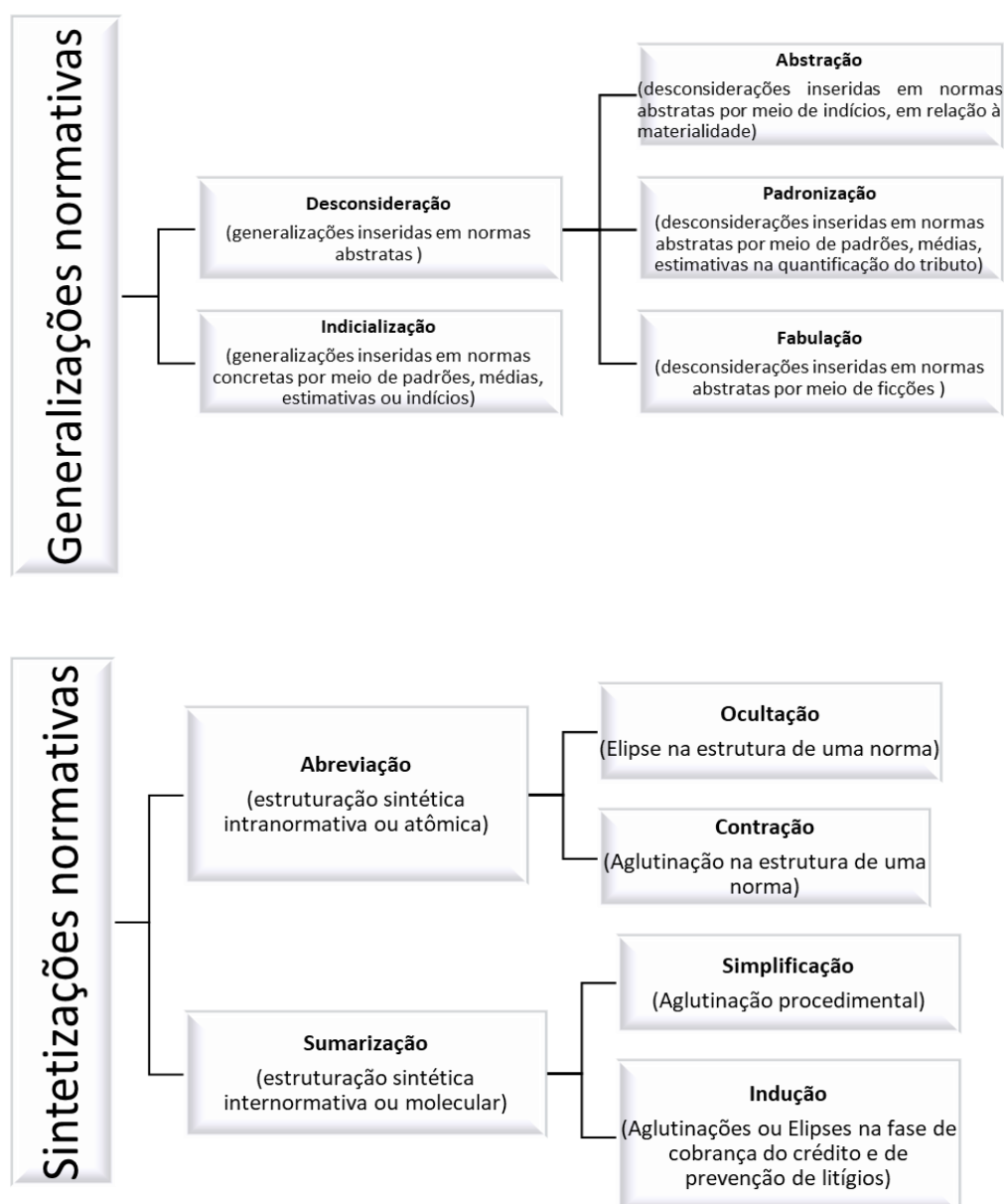
Normativas. Nos deslocamentos sintáticos, por sua vez, situações da cadeia normativa de positivação são deslocadas em relação ao modo padrão de aplicação, podendo ser casos de **Sintetizações** ou de **Delegações Normativas**. Ainda no âmbito internormativo tem-se o uso de metáforas e de metonímias na fixação dos critérios normativos da norma aplicada em comparação com a norma superior, aquela acrescentando um significado normativo por semelhança, esta, por contiguidade semântica, ao invés do uso sinonímico/parafrásico/hiponímico esperado no modo padrão de aplicação. São exemplos que aparecem em vários casos de **Generalizações Normativas**.

4.3.6 SÍNTESE: AS CLASSES DE FENÔMENOS NORMATIVOS TRIBUTÁRIOS FRUTO DA PRATICABILIDADE

Diante do anteriormente exposto, classificaremos as técnicas de praticabilidade em Delegações, Generalizações e Sintetizações Normativas, subdividas por especificidades, do modo seguinte:

FIGURA 2 - TIPOS DE PRATICABILIDADE TRIBUTÁRIA





FONTE: o autor (2019).

Vejamo-las.¹²¹⁰

4.4 TIPOLOGIA DA PRATICABILIDADE TRIBUTÁRIA

¹²¹⁰ Esclarecemos que: a) a classificação realizada é simplificada tendo por norte seu didatismo. Se fosse realizada de forma mais detalhada e rígida sob o ponto de vista lógico, apresentaria outros níveis de classes o que prejudicaria a visualização e em nada contribuiria para a compreensão do tema; b) o objetivo da próxima subseção é apresentar as macrotécnicas da praticabilidade tributária e realizar uma classificação interna visando permitir sua melhor compreensão. Em alguns casos, como a identificação das técnicas é mais complexa, seremos obrigados a aprofundarmo-nos mais do que em outras, de conceituação mais fácil.

4.4.1 DELEGAÇÃO NORMATIVA

4.4.1.1 A Terceirização (delegação executiva a outros Poderes ou a entidades estatais e a particulares)

4.4.1.1.1 *Visão geral: a aplicação da norma por terceiros*

Com a finalidade de atingir uma eficiência-procedimental sob a forma de trespasse de funções de execução de leis tributárias existe a aplicação da técnica de delegação executiva a outros Poderes e entidades estatais ou a particulares, que podemos denominar **Terceirização**.¹²¹¹ O menor esforço da pessoa jurídica de direito público que *a priori* seria a responsável pela prática dos atos no modo padrão de aplicação fica muito clara: os atos de aplicação serão praticados por outrem, em seu favor.¹²¹²

Percebe-se, nos casos de delegação, efeitos sintático-semânticos na norma produzida, com **deslocamentos sintáticos** em relação ao modo padrão de aplicação: a norma que deveria ser expedida por determinado agente, é posta por outro. Há, contudo, situações bastante distintas que estamos a englobar nesta classe; convém explicitá-las e exemplificá-las.

4.4.1.1.2 *A Descentralização*

Em primeiro plano há o que denominamos **Descentralização**, que se dá de uma pessoa jurídica de direito público a outra ou a outro Poder estatal.

Dentro dela, há dois casos diversos. Primeiramente, a delegação executiva realizada ao Poder Judiciário que, por força de lei, passa a ser o responsável pela fiscalização, cálculo, constituição do crédito e, algumas vezes, por sua execução de ofício. Segundamente, há a delegação executiva realizada a outras pessoas jurídicas de direito público, que se tornam responsáveis pelos atos de aplicação normativo-tributária. Aqui o tema se confunde com o da delegação da capacidade tributária ativa, que é bastante tratado pela doutrina.¹²¹³ Inclui,

¹²¹¹ Nas classificações de obras específicas sobre o tema da praticabilidade, a técnica de Delegação por Terceirização somente é parcialmente mencionada por REGINA HELENA COSTA, ao tratar da “privatização da gestão tributária” e de “meios alternativos de solução de conflitos”. Cf. COSTA, Regina Helena. **Praticabilidade...**, *op. cit.*, p. 194-210.

¹²¹² “Art. 119. Sujeito ativo da obrigação é a pessoa jurídica de direito público, titular da competência para exigir o seu cumprimento”.

¹²¹³ PAULO DE BARROS CARVALHO, por exemplo, afirma que o sujeito ativo da relação jurídica tributária pode ser uma pessoa jurídica pública ou privada, não vendo limites para que a delegação se realize, inclusive, para pessoas físicas, considerando letra morta a previsão do art. 119, do CTN por haver permissão constitucional para a delegação. Cf. CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso...**, *op. cit.*, p. 318-321; CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário, linguagem...**, *op. cit.*, p. 238-

também, os chamados casos de **parafiscalidade**, em que o valor arrecadado é incorporado ao patrimônio da entidade delegada: em tal caso, além do repasse das funções executivas há toda uma econômica complementar em relação aos procedimentos de Direito Financeiro, em relação ao auferimento da receita, controle e realização da despesa pública por meio de transferências orçamentárias.

Como exemplos da Descentralização poderíamos indicar em rol não exaustivo: as já mencionadas atividades do Judiciário em relação à contribuição previdenciária e ao ITCMD; a delegação da capacidade tributária ativa do ITR aos Municípios (art. 153, § 4º, III da CF/88 e Lei Federal n. 11.250/2005); a delegação da cobrança dos créditos do FGTS pela Caixa Econômica Federal – CEF, por convênio (Lei Federal n. 8.844/94), abstraída a discussão sobre sua natureza tributária; o repasse ao Fundo de Amparo ao Trabalhador - FAT de percentual da contribuição sindical (art. 589, CLT), abstraída a questão da revogação da natureza tributária da contribuição sindical pela Lei Federal n. 13.467/2017 e a real natureza jurídica do referido percentual; a obrigação de recebimento e repasse de taxas estaduais diversas por parte de cartórios extrajudiciais *etc.*

4.4.1.1.3 A Privatização

Em segundo lugar tem-se a **Privatização**.¹²¹⁴ Nela a delegação se dá a particulares que se veem obrigados a cumprir numerosas obrigações que, no modo padrão de aplicação normativo, seriam de incumbência do Estado, fenômeno que, segundo NABAIS, talvez se insira “num universo de mudanças mais amplo” de um “Estado vigilante” ou “supervisor”, de

239. Anotamos a interessante posição contrária de MAURÍCIO DO VALLE acerca da validade do art. 119 do CTN em sua literalidade, utilizando as ferramentas de análise do *Normative Systems* de ALCHOURRÓN e BULIGYN. Cf. VALLE, Maurício Dalri Timm do. **Princípios Constitucionais e Regras-Matrizes de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI**. São Paulo: Noeses, 2016, p. 223-246.

¹²¹⁴ FILLIPO aponta que “um dos primeiros autores a identificar a delegação de parte da atividade fiscal como uma verdadeira ‘privatização da gestão tributária’ foi Ferreiro Lapatza, em 1983”. Cf. FILLIPO, Luciano Gomes. **A Performance...**, *op. cit.*, p. 260. Sobre este ponto, veja-se também: HORVATH, Estevão. **Lançamento...**, *op. cit.*, p. 102-103. Note-se que utilizamos aqui o nome “Privatização” de forma estipulativa, não se confundindo com as diferentes acepções com que ele é utilizado no âmbito do Direito Administrativo. Sobre elas, veja-se, exemplificativamente: CARNOTA, Enrique Gómez-Reino y; VILELA, Fernando Adolfo de Abel. *Privatización, Eficiencia y Responsabilidad Patrimonial del Estado*. In: MOREIRA NETO, Diogo de Figueiredo (coord.). **Uma Avaliação das Tendências Contemporâneas do Direito Administrativo**: obra em homenagem a Eduardo García de Enterría. Rio de Janeiro: Renovar, 2003, p. 197-209; DALLARI, Adilson Abreu. *Privatização, Eficiência e Responsabilidade*. In: MOREIRA NETO, Diogo de Figueiredo (coord.). **Uma Avaliação...**, *op. cit.*, p. 211-231; SOUTO, Marcos Juruena Villela. *Privatização e Eficiência*. In: MOREIRA NETO, Diogo de Figueiredo (coord.). **Uma Avaliação...**, *op. cit.*, p. 233-241. Defendendo a necessidade de uma maior privatização de algumas atividades da administração tributária, veja-se: FILLIPO, Luciano Gomes. **A Performance...**, *op. cit.*, p. 234-284; BYRNE, Peter D. **Privatization in the area of tax administration**: an overview. Harvard Institute for International Development, Harvard University, 1995, *passim*.

qualquer modo é “[u]ma ‘privatização’ que, sublinhe-se, não deixa de ser ‘sui generis’, pois traduz-se na entrega aos particulares [...] de tarefas públicas, por cujo exercício não recebem específica ou genericamente, nada em troca”.¹²¹⁵ Não se trata, contudo, da chamada “fuga do Direito Administrativo” – que poderíamos renomear especificamente para “fuga do Direito Administrativo-Tributário” – pois o regime jurídico continua sendo integralmente de Direito Público.¹²¹⁶

A Privatização é bastante conhecida e debatida, ainda que não necessariamente com essa denominação.¹²¹⁷ Recordemos o exemplo lapidar: o lançamento por homologação em que ao contribuinte é delegada a função de calcular, declarar e recolher o tributo de modo direto, apenas sob supervisão estatal (art. 150, CTN); pense-se também na declaração de compensação (art. 74, da Lei Federal n. 9.430/96).¹²¹⁸

Dentro da Desconcentração e da Privatização tem-se as figuras comuns da retenção tributária e da responsabilização de terceiros.¹²¹⁹ Com efeito, tanto o Poder Judiciário, quanto

¹²¹⁵ NABAIS, José Casalta. **Direito...**, *op. cit.*, p. 326-327.

¹²¹⁶ Sobre a fuga do Direito Administrativo, veja-se: CARNOTA, Enrique Gómez-Reino y; VILELA, Fernando Adolfo de Abel. **Privatización...**, *op. cit.*, p. 199-202. Poder-se-ia, contudo, perquirir a existência de tal fuga em casos como o da “securitização de créditos tributários”. Sobre o tema, veja-se exemplificativamente: FILLIPO, Luciano Gomes. **A Performance...**, *op. cit.*, p. 256-257; FUSO, Rafael Correia. **Tributação das Securitizadoras de Títulos e Valores Mobiliários**. São Paulo: Noeses, 2017, p. 306-317; BIFANO, Elidie Palma. Deveres instrumentais: cessão de créditos e legalidade do uso de meios coercitivos na cobrança do crédito tributário. *In*: BARRETO, Aires Fernandino *et al.* **Interpretação e Estado de Direito: III Congresso do DO IBET**. São Paulo: Noeses, 2006, p. 183-199; PINTO, Rodrigo Alexandre Lazaro. Aspectos Controvertidos da Cobrança de Créditos Tributários. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo: Dialética, n. 144, set. 2007, p. 49; DINIZ, Marcelo de Lima Castro. **Garantias e Privilégios do Crédito Tributário**. 2012. 367 f. Tese (Doutorado em Direito) – Pontifícia Universidade Católica, São Paulo, 2012, p. 327-329.

¹²¹⁷ Como exemplos: COSTA, Regina Helena. **Praticabilidade...**, *op. cit.*, p. 269-271 e p. 272-276; HORVATH, Estevão. **Lançamento...**, *op. cit.*, p. 102-110; ROCHA, Eduardo Moraes da. **Teoria...**, *op. cit.*, p. 155-163 e p. 176-181; ROCHA, Sergio André. **A tributação...**, *op. cit.*, p. 13-15; CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso...**, *op. cit.*, p. 430 *et seq.*; PEIXOTO, Daniel Monteiro. **Competência...**, *op. cit.*, p. 158-159; LESSA, Donavan Mazza; LIMA, Daniel Serra. A correta interpretação da Súmula nº 436 do STJ e os regimes de lançamento previstos no CTN. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo: Dialética, n. 209, p. 32-41, fev. 2013, p. 33-34; CARVALHO, Pedro Jorge da Rocha. **O Princípio...**, *op. cit.*, *passim*.

¹²¹⁸ Para COSTA, o lançamento por homologação é o “melhor e mais antigo exemplo de técnica de privatização da gestão tributária no Direito Brasileiro”. Cf. COSTA, Regina Helena. **Praticabilidade...**, *op. cit.*, p. 272. Em sentido contrário, entendendo inexistir delegação de função administrativa no caso: PAVÉS, Jose Fernandez. **La autoliquidacion tributaria**. Madri: Instituto de Estudios Fiscales/Marcial Pons, 1995, p. 122-123.

¹²¹⁹ Aludindo indiretamente a notas da praticabilidade tributária na retenção na fonte, FERNANDO QUADROS DA SILVA afirma que ela pode “acelerar a arrecadação de impostos e contribuições” e simplifica os procedimentos fiscais. Cf. SILVA, Fernando Quadros. Retenção de Contribuições Previdenciárias e os contratos de empreitada total. *In*: GRUPENMACHER, Betina Treiger (coord.). **Tributação...**, *op. cit.*, p. 281. Já o fazendo de forma direta, no caso do IR, tem-se LUCIANO FILLIPO, REGINA HELENA COSTA, TIAGO PINTO e JOSÉ ROBERTO VIEIRA; FILLIPO, Luciano Gomes. **A Performance...**, *op. cit.*, p. 216; COSTA, Regina Helena. **Praticabilidade...**, *op. cit.*, p. 269-271; PINTO, Tiago Gomes de Carvalho. **O princípio...**, *op. cit.*, p. 183; VIEIRA, José Roberto. **IR Fonte...**, *op. cit.*, p. 652-653. Não aprofundaremos a intensa discussão sobre a natureza jurídica específica da retenção na fonte enquanto caso de obrigação acessória (técnica de arrecadação)

o Poder Legislativo, todas as pessoas jurídicas de direito público e os particulares acabam por serem colocadas, por lei, no polo passivo de relações jurídico-tributárias instrumentais, tornando-se obrigados a realizar a retenção de tributos de terceiros e, até mesmo, podem vir a se tornar responsáveis pelo próprio pagamento do tributo alheio em determinadas hipóteses por um dever de fiscalização implicitamente previsto em lei. Nessa última hipótese, do ponto de vista ilocucionário normativo, não deixa de haver também uma função sancionatória na técnica, que fica clara no caso da responsabilidade de terceiros.¹²²⁰

4.4.1.1.4 A Desjudicialização

Encerrando os casos de Terceirização temos a **Desjudicialização**¹²²¹, por meio da qual se transfere a competência de execução forçada ou de decisão de conflitos do Judiciário para outrem, num claro deslocamento sintático, seja para o próprio Executivo, seja para um particular. No caso da sempre debatida arbitragem em matéria tributária tem-se um exemplo paradigmático, inclusive com a delegação expressa da competência para decisão de conflitos.¹²²² Mas a Desjudicialização pode dar-se potencialmente – sem estarmos aqui a

ou de substituição tributária (como um novo tributo). Sobre tal ponto, veja-se a ótima revisão bibliográfica feita por Vieira: VIEIRA, José Roberto. **IR Fonte...**, *op. cit.*, p. 654-656. Apenas consignamos que a retenção na fonte pode ser, conforme o caso, mera obrigação acessória ou um efetivo caso de substituição tributária a depender dos efeitos jurídicos previstos na norma específica no caso de falta de retenção e/ou de recolhimento. Seja como for, não consideramos a técnica de substituição por retenção como um novo tributo, permanecendo sua natureza de técnica arrecadatória acessória à norma de incidência do tributo, tipicamente uma Delegação sob a forma de Terceirização por Privatização, no que divergimos do citado autor. Sobre o tema, veja-se também: MACHADO, Brandão. **Notas...**, *op. cit.*, p. 7-93; BARRETO, Paulo Ayres. **Imposto...**, *op. cit.*, p. 88; ROCHA, Eduardo Moraes da. **Teoria...**, *op. cit.*, p. 176-179; CARVALHO, Ricardo Siqueira de. **Substituição...**, *op. cit.*, p. 129-130, p. 160-161 e p. 183-191. Anote-se também que FILLIPO considera que além do autolancamento e da retenção na fonte, há uma terceira atividade privatizada: a de entrega de informações sobre atividades realizadas pelo contribuinte por terceiros. Cf. FILLIPO, Luciano Gomes. **A Performance...**, *op. cit.*, p. 261 e p. 265.

¹²²⁰ “Tudo fica mais evidente, porém, quando atinamos ao disposto na Seção II – ‘Responsabilidade de Terceiros’. Sob o manto jurídico da solidariedade, esconde-se a providência sancionatória, de maneira nítida e insofismável”. Cf. CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário, linguagem...**, *op. cit.*, p. 573. Veja-se também: JUSTEN FILHO, Marçal. **Sujeição...**, *op. cit.*, p. 294-297. Há casos de substituição tributária com essa nota característica do ponto de vista ilocucionário. A respeito, veja-se exemplificativamente: VIEIRA, José Roberto. **IR Fonte...**, *op. cit.*, p. 678-680. Sobre o tema, veja-se a ótima revisão bibliográfica de RICARDO SIQUEIRA. Cf. CARVALHO, Ricardo Siqueira de. **Substituição...**, *op. cit.*, p. 126-129.

¹²²¹ Anotamos que o termo não consta do Vocabulário Ortográfico da Língua Portuguesa, sendo, contudo, de uso comum na área jurídica. Como exemplo, veja-se: RIBEIRO, Diógenes V. Hassan. **Judicialização e Desjudicialização: entre a deficiência do legislativo e a insuficiência do judiciário. Revista de Informação Legislativa**, Brasília: Senado Federal, ano 50, n. 199, jul./set. 2013, p. 25-33. ACADEMIA BRASILEIRA DE LETRAS. **Vocabulário...**, *op. cit.*, [online].

¹²²² ARNAUD, analisando tendências mundiais de dejuridicialização (delegatization) alude a vias parajudiciais de regulamentação dos litígios. Cf. ARNAUD, André-Jean. O Direito Contemporâneo entre Regulamentação e Regulação: o exemplo do pluralismo jurídico. In: ARAGÃO, Alexandre Santos de (coord.) **O Poder Normativo das Agências Reguladoras**. Rio de Janeiro: Forense, 2006, p. 12-16. Sobre meios alternativos de soluções de conflitos administrativos na Espanha, veja-

analisar a sua viabilidade jurídica – pela delegação da execução forçada ao próprio Poder Executivo, por meio de lei. Nesse caso teríamos a chamada execução fiscal administrativa, concedendo ao ato administrativo de lançamento o atributo da autoexecutoriedade.

4.4.1.2 A Administrativização (delegação normativa ao Executivo)

4.4.1.2.1 *Visão geral: a expedição de normas gerais e abstratas pelo Executivo*

Chamamos de **Administrativização**¹²²³ a delegação normativa ao Poder Executivo para a expedição de normas gerais e abstratas, que no modo ideal do padrão normal de aplicação do Direito Tributário seriam *a priori* de competência do Poder Legislativo.¹²²⁴ Nela também vê-se dêiticos na norma produzida ao observarmos todo o processo de positivação em cotejo com o modo padrão: há **deslocamentos sintáticos** em relação ao agente expedidor da norma.

Ao delegar o poder normativo, que é uma função eminentemente decisória, exige-se menor esforço da autoridade delegante e a autoridade delegada tem ganhos com a simplificação procedimental para a modificação normativa: sua ligação com a praticabilidade é clara, como entende NABAIS.¹²²⁵ É algo intuitivo do ponto de vista semântico-pragmático de todo o processo de positivação: a fixação de alíquotas por decreto do Executivo evita o esforço decisório minucioso do Poder Legislativo sobre o tema e evita que se tenha todo o trâmite de

se: FONT Y LLOVET, Tomàs. Desarrollo reciente de los instrumentos de la administración consensual em España. In: MOREIRA NETO, Diogo de Figueiredo (coord.). **Uma Avaliação...**, op. cit., p. 379-382. No Brasil, veja-se: GROTTI, Dinorá Adelaide Musetti. A Participação Popular e a Consensualidade na Administração Pública. In: MOREIRA NETO, Diogo de Figueiredo (coord.). **Uma Avaliação...**, op. cit., p. 647-662. Há casos de Sintetização por Indução que veremos a seguir que também podem ser considerados casos de fuga do Judiciário, como nos casos de protesto de CDA de débitos de pequeno valor que não serão executados por determinação normativa e a transação administrativa ou a mediação e conciliação prévias.

¹²²³ Anotamos que o termo não consta do Vocabulário Ortográfico da Língua Portuguesa, sendo, contudo, de uso comum na área jurídica. Como exemplo, veja-se: SANCHEZ, Bernardo Feijoo. Sobre a “Administrativização” do Direito Penal na “Sociedade do Risco”. Notas sobre a política criminal no início do século XXI. **Revista Liberdades**, São Paulo: IBCCRIM, n. 7, p. 23-62, maio/ago. 2011, p. 23-62. ACADEMIA BRASILEIRA DE LETRAS. **Vocabulário...**, op. cit., [online].

¹²²⁴ Nas classificações de obras específicas sobre o tema da praticabilidade, a técnica de Delegação por Administrativização é parcialmente mencionada por REGINA HELENA COSTA, ao tratar da “abstração generalizante”. Cf. COSTA, Regina Helena. **Praticabilidade...**, op. cit., p. 175-188.

¹²²⁵ “Assim, começando pelo princípio da praticabilidade, há-de decorrer deste a exclusão das exigências da determinabilidade que desemboquem seja em soluções impossíveis de levar à prática, mormente porque permitam uma generalizada evasão ou fraude fiscal, seja em soluções economicamente insuportáveis. Com efeito, são razões de praticabilidade das soluções legais as que estão na base de numerosas hipóteses de concessão de uma margem de livre decisão à administração fiscal, seja através da concessão de verdadeiras faculdades discricionárias, seja através da utilização de conceitos indeterminados (tipo ou ‘*strictu sensu*’), seja mesmo através da edição de preceitos mistos ou copulativos”. Cf. NABAIS, José Casalta. **Direito...**, op. cit., p. 143-144.

um projeto de lei para a modificação legislativa. O ganho de liberdade do Executivo não é desprezível.

Esse é o tema muito afeto à atividade legislativa do Poder Executivo, tão bem estudado por CLÊMERTON MERLIN CLÈVE.¹²²⁶ No âmbito do ideário gerencialista como forma de organização da Administração Pública, a dogmática do Direito Administrativo costuma apontar o fenômeno como “deslegalização”, termo também encontrável em análises tributárias – sendo que ONOFRE BATISTA JÚNIOR alude a uma “governamentalização”.¹²²⁷

Ocorre a delegação decisória quando o Poder Legislativo não toma no grau necessário as decisões normativas que seriam de se esperar quando da expedição de leis – ao menos como comumente se entende adequado para o atendimento do Princípio da Legalidade – ou quando o próprio sistema jurídico outorga ao Poder Executivo o poder de criar de forma originária normas com força de lei de modo expresso ou tácito. Os casos de delegação normativa com deslocamento sintático expresso no processo de positivação são aqueles em que há uma outorga do poder decisório ou executivo na aplicação normativo-tributária a pessoa ou órgão diversos daqueles que seriam esperados no modo padrão de aplicação normativo, com previsão expressa no plano dos enunciados normativos.

Vislumbramos, neste gênero, quatro classes de delegação: de forma expressa temos a **Delegação Legislativa**, a **Deslegalização** e a **Agencificação** e de forma tácita temos a **Polissemização**. Em relação às três últimas, há uma intensa ligação com o tema do poder

¹²²⁶ CLÈVE, Clémerton Merlin. **Atividade Legislativa do Poder Executivo**. 2. ed. rev. atual. ampl. São Paulo: RT, 2000, *passim*.

¹²²⁷ BINENBOJM, Gustavo. **Uma Teoria do Direito Administrativo**: Direitos Fundamentais, Democracia e Constitucionalização. Rio de Janeiro: Renovar, 2006, p. 272-284; ROCHA, Sergio André. A deslegalização no direito tributário brasileiro contemporâneo. In: GRUPENMACHER, Betina Treiger (coord.). **Tributação...**, *op. cit.*, p. 529-530; CALIL, Lais. **O Poder...**, *op. cit.*, p. 147; JUSTEN FILHO, Marçal. **O Direito das Agências Reguladoras Independentes**. São Paulo: Dialética, 2002, p. 495; MEDAUAR, Odete. **O Direito Administrativo em evolução**. 2. ed. rev. ampl. atual. São Paulo: RT, 2003, p. 250-252; FERREIRO LAPATZA, Jose Juan. **Informe...**, *op. cit.*, p. 60-65. MASSANET, Juan Ramallo. La Deslegalización de los elementos de cuantificación de la obligación tributaria. **Revista de Direito Tributário**, São Paulo: Malheiros, n. 71, 1996, p. 11-23. O termo comporta uma plurivocidade, podendo significar a exclusão de matérias da regulamentação estatal (sentido *lato*) ou a transferência de competências do Legislativo ao Executivo (sentido estrito). Cf. ROCHA, Sergio André. **A deslegalização...**, *op. cit.*, p. 529-530; RIBEIRO, Ricardo Lodi. Os Conceitos Indeterminados no Direito Tributário. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo: Dialética, n. 149, p. 63-76, fev. 2008, p. 74; CARNEIRO, Daniel Zanetti Marques. Tipicidade Tributária e sua relativização no Pós-Positivismo Jurídico. **Revista Tributária e de Finanças Públicas**, São Paulo: RT, n. 61, mar./abr. 2005, p. 17. Note-se que para CARLOS ARI SUNDFELD não está havendo deslegalização, mas uma intensificação da regulação em vários campos. Cf. SUNDFELD, Carlos Ari. **Direito Administrativo para Céticos**. 2. ed. rev. ampl. São Paulo: Malheiros, 2014, p. 249. BINENBOJM também expõe opinião semelhante. Cf. BINENBOJM, Gustavo. **Uma Teoria...**, *op. cit.*, p. 272-284; MOREIRA NETO, Diogo de Figueiredo. **Curso...**, *op. cit.*, p. 33; BRITTO, Lucas Galvão de. **Tributar na Era da Técnica**: como as definições feitas pelas agências reguladoras vêm influenciando a interpretação das normas tributárias. São Paulo: Noeses, 2018, p. 71-72; BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves. **A “Governamentalização” ...**, *op. cit.*, p. 393-437.

regulamentar e da discricionariedade administrativa. Tratemos de cada uma em separado.

4.4.1.2.2 A Delegação Legislativa

Iniciemos pela **Delegação Legislativa**, forma de delegação expressa em que o próprio Texto Constitucional outorga ou permite a outorga de poderes para que o Poder Executivo expeça atos com natureza de lei (leis delegadas) ou com força de lei (medidas provisórias).¹²²⁸ Sabe-se o quão complexos e polêmicos são estes temas que já foram bastante e bem trabalhados pela doutrina.¹²²⁹ Aplicando-os no âmbito tributário, o Poder

¹²²⁸ Estamos utilizando a expressão “delegação legislativa” num sentido mais restrito, diferenciando-a da deslegalização e da polissemização. SÉRGIO ROCHA inclui estas como espécie daquela. Cf. ROCHA, Sérgio André. **A deslegalização...**, *op. cit.*, p. 542-557. CARLOS SIQUEIRA CASTRO, em clássica obra sobre o tema, assim define a expressão: “transferência da função normativa atribuída originária e constitucionalmente ao Poder Legislativo a órgãos ou agentes especializados do próprio Legislativo ou integrantes dos demais Poderes do Estado”. Cf. CASTRO, Carlos Roberto de Siqueira. **O Congresso...**, *op. cit.*, p. 81. CLÉVE alude nesse ponto a dois tipos diferentes de delegação: a) a realizada com assento constitucional (leis delegadas) e a decorrente de atribuição em que o executivo produz o ato normativo com força de lei pela fórmula do estado de necessidade administrativa (medidas provisórias). Cf. CLÉVE, Clèmerson Merlin. **Atividade...**, *op. cit.*, p. 126-132 e p. 133-138.

¹²²⁹ Além da própria tese de JOSÉ ROBERTO VIEIRA, veja-se o amplo levantamento e revisão bibliográficos realizados pelo autor, inclusive sobre o análogo instituto anterior do Decreto-Lei. Cf. VIEIRA, José Roberto. Medidas Provisórias e Segurança Jurídica: a insólita opção estatal pelo “viver perigosamente”. In: SANTI, Eurico Marcos Diniz de (coord.). **Segurança jurídica na tributação e estado de direito**. São Paulo: Noeses, 2005, *passim*. Veja-se também: VIEIRA, José Roberto. Bocage e o terrorismo constitucional das Medidas Provisórias: a emenda pior do que o soneto. In: FERRAZ, Roberto (coord.). **Princípios e Limites da Tributação**. São Paulo: Quartier Latin, 2005, p. 683-716; VIEIRA, José Roberto. **Medidas...**, *op. cit.*, p. 317-373; VIEIRA, José Roberto. Legalidade Tributária e Medida Provisória: mel e veneno. In: FISCHER, Octavio Campos (coord.). **Tributos e Direitos fundamentais**. São Paulo: Dialética, 2004, p. 175-216; CASTRO, Carlos Roberto de Siqueira. **O Congresso...**, *op. cit.*, p. 131-164; FERREIRA, Sérgio de Andréa. Medida Provisória: Natureza Jurídica. **Revista Trimestral de Direito Público**, São Paulo: Malheiros, n. 1, 1993, p. 153-167; CHIESA, Clélio. **Medidas Provisórias: Regime Jurídico-Constitucional**. 2. ed. rev. Ampl. Curitiba: Juruá, 2003, *passim*; CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso...**, *op. cit.*, p. 304-326; BOTTALLO, Eduardo Domingos. **Curso...**, *op. cit.*, p. 23; FISCHER, Octavio Campos. Medidas Provisórias e Democracia: o problema tributário. In: VALLE, Maurício Dalri Timm do; VALADÃO, Alexsander Roberto Alves; DALLAZEM, Dalton Luiz (coord.). **Ensaio em homenagem ao Professor José Roberto Vieira: ao mestre e amigo com carinho...** São Paulo: Noeses, 2017, p. 823-850; FISCHER, Octavio Campos. Algumas notas sobre medidas provisórias, tributação e estado democrático de direito. In: PIRES, Adilson Rodrigues; TÔRRES, Heleno Taveira (org.). **Princípios...**, *op. cit.*, p. 633-657; CASTRO, Eduardo Moreira Lima Rodrigues de. Medidas Provisórias em matéria tributária como instrumento do Estado de Exceção brasileiro. In: GRUPENMACHER, Betina Treiger. **Tributação: Democracia e Liberdade, em homenagem à Ministra Denise Martins Arruda**. São Paulo: Noeses, 2014, *passim*; CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário, linguagem...**, *op. cit.*, p. 283-284; GRUPENMACHER, Betina Treiger. **Eficácia e aplicabilidade das limitações constitucionais ao exercício da competência tributária**. São Paulo: Resenha Tributária, 1997, p. 94; VIEIRA, José Roberto. **Medidas Provisórias em matéria tributária: as catilinárias brasileiras**. 1999. Tese (Doutorado em Direito) – Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 1999, p. 295; COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso...**, *op. cit.*, p. 173; BANDEIRA DE MELLO, Celso Antonio. **Curso...**, *op. cit.*, p. 129-137; CLÉVE, Clèmerson Merlin. **As Medidas Provisórias e a Constituição Federal de 1988**. Curitiba: Juruá, 1991. (Textos Seleccionados – Direito, 2)., *passim*; FILLIPO, Luciano Gomes. **Consentimento...**, *op. cit.*, p. 104-109; SCAFF, Fernando Facury. Quando as Medidas Provisórias se transformaram

Executivo expede normas tributárias diretamente, sem necessitar do trâmite de todo o processo legislativo em sua forma ordinária, havendo, além de Eficiência-Procedimental sob sua óptica, clara Eficiência-Celeridade.

As leis delegadas são típica delegação do Legislativo ao Executivo, autorizada constitucionalmente (art. 68, CF/88) e praticamente “lançadas ao esquecimento”, nas palavras de FISCHER, situação que já era notada por CARLOS SIQUEIRA CASTRO no contexto da Constituição de 1967.¹²³⁰ As medidas provisórias, pelo contrário, encontram-se dentro da competência outorgada diretamente pelo Constituinte ao Poder Executivo Federal (art. 62, CF/88) – com a disputada possibilidade de previsão em Constituições Estaduais e em Leis Orgânicas Municipais e na Distrital em seus respectivos níveis.¹²³¹ Sua natureza jurídica, seus limites, suas características e, em especial, seu cabimento para a instituição de tributos são objeto de grande polêmica doutrinária e o foram no âmbito jurisprudencial, tema a que voltaremos oportunamente.¹²³²

Tecnicamente sabemos que a medida provisória não pode ser enquadrada como uma “delegação legislativa” pois não há prévia autorização por parte do Legislativo – ou seja, não há “delegante” nem “delegatário”. A inclusão sob tal rubrica se dá para fins expositivos e por suas semelhanças com as leis delegadas em efeitos e no uso de funções legislativas pelo Executivo. Ainda assim, apesar de estar autorizada pela própria Constituição Federal e, portanto, ser uma prerrogativa do Executivo dentro das fronteiras por ela delineadas, não deixa a medida provisória de ter um caráter de “delegação” – ainda que em um raciocínio pré-jurídico do constituinte) sob condição resolutiva.¹²³³ É que ela somente pode ser expedida se presentes os requisitos de urgência e relevância avaliáveis pelo Parlamento (§ 5º do art. 62, CF/88), e devem passar pela aprovação do Poder Legislativo que, se assim o decidir, a converterá em lei. Vale dizer, ainda que produza efeitos imediatos com força de lei, as normas

em Decretos-lei ou Notas sobre a Reserva Legal Tributária no Brasil. In: FERRAZ, Roberto (coord.). **Princípios e Limites da Tributação**. São Paulo: Quartier Latin, 2005, p. 557-588; HARGER, Marcelo. Desvio de poder na edição de medidas provisórias. **Revista Tributária e de Finanças Públicas**, São Paulo: RT, ano 9, n. 39, jul./ago. 2001, p. 92-95; MELLO, Eduardo Brigidi de. O Princípio da Expectativa Legítima e a exposição de motivos das medidas provisórias. **Revista Tributária e de Finanças Públicas**, São Paulo: RT, ano 14, n. 66, jan./fev. 2006, p. 173-198.

¹²³⁰ FISCHER, Octavio Campos. **Medidas...**, *op. cit.*, p. 824; CASTRO, Carlos Roberto de Siqueira. **O Congresso...**, *op. cit.*, p. 160.

¹²³¹ Sobre o tema, exemplificativamente: CHIESA, Clélio. **Medidas...**, *op. cit.*, p. 139-142; VIEIRA, José Roberto. **Medidas...**, *op. cit.*, p. 287-288.

¹²³² Veja-se a subseção 5.5.2.2.2, *infra*.

¹²³³ Em sentido contrário, entendendo que atos de tal natureza não se enquadram como “delegações” por se encontrarem dentro da competência constitucionalmente outorgada ao Executivo, ainda que, páginas depois, ao criticar a classificação dos decreto-leis como “delegação” afirme que eles não o sejam exatamente por faltar qualquer aprovação ou rejeição *a posteriori* no âmbito da Carta de 1937: CASTRO, Carlos Roberto de Siqueira. **O Congresso...**, *op. cit.*, p. 104-105 e p. 116. Ressaltamos que o autor trata do antigo decreto-lei no âmbito da Constituição de 1967, mas com argumentos replicáveis à atual medida provisória.

inseridas por meio de medidas provisórias necessitam de ratificação legislativa para sua permanência no mundo jurídico, convertida esta após o debate democrático, em lei. Daí que continua havendo o poder de veto à medida por parte do Poder Legislativo, de forma expressa ou pelo silêncio, o que lhe dá o caráter semântico-pragmático de ratificação da delegação feita constitucionalmente.¹²³⁴

4.4.1.2.3 A Deslegalização

Na **Deslegalização**^{1235,1236} há a delegação expressa do poder de expedição de normas gerais e abstratas ao Chefe do Poder Executivo para que, por meio do instrumento “decreto”, regulamente aspectos que o Legislador resolveu não decidir no âmbito legal.¹²³⁷

O nome que se dá ao conteúdo do ato expedido pelo Executivo em tais casos é “**regulamento**”. Se num sentido amplo, “regulamentos são atos administrativos normativos, de caráter geral e abstrato, editados pela administração pública”, como afirmam VIEIRA *et al.*, ideia próxima da apresentada por CLÈVE, os estudiosos que se voltaram para o tema costumam apresentar definições mais estritas e adequadas ao ordenamento jurídico brasileiro.¹²³⁸ Apesar desse conceito *lato* abranger atos da Administração em geral, CLÈVE

¹²³⁴ Não pretendemos nem podemos aprofundar o debate sobre a natureza jurídica das medidas provisórias, já amplamente analisadas por autores muito mais capacitados. Apenas pontuamos que partindo-se de uma analogia do processo legislativo com o processo judicial, como conjuntos de atos visando à expedição normativa – geral e abstrata, lá, individual e concreta, aqui – poder-se-ia equiparar a medida provisória à iniciativa de um projeto de lei com a imediata concessão de uma tutela de urgência: os efeitos de lei até a aprovação ou não da medida. CLÈVE já afirmou isso, em posição posteriormente revista. Cf. CLÈVE, Clèmerson Merlin. **As Medidas...**, *op. cit.*, p. 52; CLÈVE, Clèmerson Merlin. **Atividade...**, *op. cit.*, p. 166.

¹²³⁵ Anotamos que o termo não consta do Vocabulário Ortográfico da Língua Portuguesa, sendo, contudo, de uso comum na área jurídica. Como exemplo, veja-se a subseção 4.4.1.2.1, *supra* (nota 1227). ACADEMIA BRASILEIRA DE LETRAS. **Vocabulário...**, *op. cit.*, [online]. Consignamos, contudo, que referido substantivo não expressa bem o fenômeno, haja vista que em tais casos não se deixa de regular a matéria por meio de lei; apenas se modifica o *quantum* de regulação. Preferimos, contudo, utilizá-lo para não apelar a um neologismo como “infralegalização”.

¹²³⁶ Esclarecemos também que as técnicas que apresentaremos a seguir (Agencificação e Polisssemização), em rigor, também são formas de Deslegalização e o que aqui vamos expor em grande parte também a elas é aplicável, razão pela qual poderíamos apontar a existência de Deslegalização *lato sensu* e *stricto sensu*. Buscando maior simplicidade, contudo, não o faremos.

¹²³⁷ O tema é em parte tratado por REGINA HELENA COSTA sob a denominação “normas em branco”, dentro do gênero “abstrações generalizantes”. Cf. COSTA, Regina Helena. **Praticabilidade...**, *op. cit.*, p. 186-188. CLÈVE classifica tais casos como atividade normativa secundária do Poder Executivo por atribuição e por delegação, conforme o caso. Cf. CLÈVE, Clèmerson Merlin. **Atividade...**, *op. cit.*, p. 293-308.

¹²³⁸ VIEIRA, José Roberto *et al.* Perfil Constitucional do Regulamento e Alguns Reflexos Tributários. **Revista da Acadêmica Brasileira de Direito Constitucional**, Curitiba: ABDConst, n. 4, 2003, p. 296-297; CLÈVE, Clèmerson Merlin. **Atividade...**, *op. cit.*, p. 271. Como exemplos de conceitos mais estritos: “[...] ato administrativo normativo, geral e abstrato, de competência privativa do chefe do Poder Executivo, editado com as finalidades de (a) disciplinar o modo de aplicação das leis administrativas cuja execução incumbe diretamente ao próprio Poder Executivo e (b) organizar o funcionamento da administração pública”. Cf. VIEIRA, José Roberto *et al.* **Perfil...**, *op. cit.*, p. 297.

aduz que em seu conceito estrito para o caso brasileiro, regulamento “é apenas o ato normativo secundário editado pelo Chefe do Executivo”, abrangendo para CARRAZZA também as instruções exaradas pelos seus auxiliares diretos – Ministros no caso da União e Secretários no caso dos demais entes federativos.¹²³⁹ No plano dos enunciados constitucionais há a autorização genérica do poder regulamentar do art. 84, IV, da CF/88, a hipótese prevista no inciso VI do mesmo dispositivo, com a redação da EC n. 32/2001, além da autorização para expedição de instruções por Ministros (art. 87, II, CF/88).

O tema resvala nos limites do poder regulamentar do Poder Executivo. O debate doutrinário sobre a matéria é grande, prevalecendo, como uma visão ortodoxa, a de que os limites de atuação do Executivo são bastante restritos, pelo que somente seriam possíveis os **regulamentos executivos** que “visam tornar possível a aplicação e o cumprimento das leis” explicitando-as e dando meios para sua consecução e, para alguns, a expedição de **decretos orgânicos**, que não se equiparariam a decretos autônomos por sua restrita função.¹²⁴⁰

Quanto às funções do regulamento no direito brasileiro, para CLÈVE elas são três: a) precisar o conteúdo dos conceitos de modo sintético ou de modo impreciso da lei (discrecionalidade jurídica); b) determinar o procedimento da Administração para a execução da lei (discrecionalidade jurídica) e c) a discrecionalidade técnica.¹²⁴¹ A **discrecionalidade técnica** é aquela por meio da qual se aplicam “regras próprias de outros ramos do saber [...] e não do direito”, de vital importância no mundo contemporâneo, mas que também atua *secundum legem e intra legem*.¹²⁴² Afinal, vivemos na época da “sociedade técnica”.¹²⁴³ Tratar-se-ia de um espaço de conformação normativa livre dos juízos políticos, mas que, como

[...] o regulamento é um ato normativo unilateral, inerente a função administrativa, que, especificando os mandamentos de uma lei não auto-aplicável, cria normas jurídicas gerais”. Cf. CARRAZZA, Roque Antonio. **O Regulamento no Direito Tributário Brasileiro**. São Paulo: RT, 1981, p. 14. “[...] ato geral e (de regra) abstrato, de competência privativa do Chefe do Poder Executivo, expedido com a estrita finalidade de produzir as disposições operacionais uniformizadoras necessárias à execução de lei cuja aplicação demande atuação da Administração Pública”. Cf. BANDEIRA DE MELLO, Celso Antonio. **Curso...**, *op. cit.*, p. 347.

¹²³⁹ CLÈVE, Clèmerson Merlin. **Atividade...**, *op. cit.*, p. 271; CARRAZZA, Roque Antonio. **O Regulamento...**, *op. cit.*, p. 11; CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso...**, *op. cit.*, p. 406 (nota 178).

¹²⁴⁰ CARRAZZA, Roque Antonio. Legalidade, Praticabilidade e Eficácia dos Decretos, Regulamentos e Instruções Normativas, em *Matéria Tributária*. In: BARRETO, Aires Fernandino *et al.* **V Congresso Nacional de Estudos Tributários: Direito tributário, Linguagem e Método**. São Paulo: Noeses, 2008, p. 886-888; VIEIRA, José Roberto *et al.* **Perfil...**, *op. cit.*, p. 308-309; BANDEIRA DE MELLO, Celso Antonio. **Curso...**, *op. cit.*, p. 346-347. Veja-se também: CASTRO, Carlos Roberto de Siqueira. **O Congresso...**, *op. cit.*, p. 118-129; ÁVILA, Humberto. **Sistema...**, *op. cit.*, p. 296.

¹²⁴¹ CLÈVE, Clèmerson Merlin. **Atividade...**, *op. cit.*, p. 298-299. Trata-se da mesma distinção adotada por BANDEIRA DE MELLO, com outras palavras: a) a fixação de um regramento procedimental da Administração Pública para o cumprimento da lei; b) a identificação ou caracterização técnica de previsões gerais e abstratas contidas em lei e c) enunciar analiticamente o que se encontra na lei de forma sintética. Cf. BANDEIRA DE MELLO, Celso Antonio. **Curso...**, *op. cit.*, p. 364-370.

¹²⁴² CLÈVE, Clèmerson Merlin. **Atividade...**, *op. cit.*, p. 299-301.

¹²⁴³ Veja-se também: CLÈVE, Clèmerson Merlin. **Atividade...**, *op. cit.*, p. 52-54. CASTRO, Carlos Roberto de Siqueira. **O Congresso...**, *op. cit.*, p. 48-49.

obtemperam MARÇAL JUSTEN FILHO, LUCAS GALVÃO DE BRITTO e JOSÉ ROBERTO VIEIRA *et al.*, não excluem a margem de liberdade decisória por completo.¹²⁴⁴

Aqui convém um esclarecimento quanto à “discrecionalidade” no âmbito tributário, ainda que o seja a “discrecionalidade técnica”. Ao menos no que toca à aplicação da norma de incidência tributária é assente que estamos diante de procedimentos e atos administrativos vinculados, que são aqueles que devem ser praticados em estrita observância dos ditames legais, não deixando a lei margem de liberdade para a decisão da Administração Pública.¹²⁴⁵ Não se pode olvidar, contudo, até mesmo por todo o exposto em relação às características da linguagem, que essa vinculação não se materializa numa aplicação automática das normas gerais e abstrata, que a Administração Tributária promove por meio da criação de normas individuais e concretas: a ambiguidade e a vaguidade ínsitas à linguagem como um todo – potencializada de forma progressiva pela interpretação sistemática de dispositivos de textos do direito positivo em relações de coordenação e de subordinação jurídica – já põem por terra qualquer ilusão de univocidade, de resposta única ou de inexistência de margem decisória ao aplicador, ao menos quando não exista um consenso pragmático nos auditórios da dogmática e dos aplicadores quanto ao tema.

Tal espaço de liberdade interpretativa dentro da moldura normativa – que pressupõe campos de sentido indisputáveis e margens sujeitas à polêmica semântica – é comumente chamada também de “discrecionalidade”, o que é feito até mesmo por ALBERTO XAVIER, ferrenho defensor da determinabilidade das normas de incidência tributária.¹²⁴⁶ Isso, ao menos, no que tange à questão probatória somada à distinção entre a discrecionalidade

¹²⁴⁴ JUSTEN FILHO, Marçal. **O Direito...**, *op. cit.*, p. 528; JUSTEN FILHO, Marçal. **Curso de Direito Administrativo**. São Paulo: Saraiva, 2005, p. 168; BRITTO, Lucas Galvão de. **Tributar na Era da Técnica**: como as definições feitas pelas agências reguladoras vêm influenciando a interpretação das normas tributárias. São Paulo: Noeses, 2018, p. 176-179; VIEIRA, José Roberto *et al.* **Perfil...**, *op. cit.*, p. 316.

¹²⁴⁵ BANDEIRA DE MELLO, Celso Antonio. **Curso...**, *op. cit.*, p. 434-435.

¹²⁴⁶ “É inegável a existência de atos discricionários no Direito Tributário, especialmente de atos discricionários no domínio das providências probatórias, em que ao Fisco é confiada a livre escolha ou da providência a adotar, ou da sua oportunidade, ou até mesmo de sua adoção”. Cf. XAVIER, Alberto. **Do Lançamento...**, *op. cit.*, p. 165. “Com efeito, a doutrina tem distinguido a discrecionalidade de ação, livre, pura, constitutiva ou volitiva da discrecionalidade de juízo, subjuntiva, cognitiva, vinculada ou técnica. Na primeira, o agente tem liberdade de escolha entre opções juridicamente equivalentes e todas abstratamente possíveis; na segunda, havendo embora, a intervenção de valorações pessoais do agente, existe inegavelmente uma só opção objetivamente fundada, uma só decisão querida pela lei. A doutrina dominante orienta-se no sentido de que só a discrecionalidade volitiva é discrecionalidade em sentido próprio, não passando a discrecionalidade cognitiva de simples operação de aplicação do direito (subsunção)”. Cf. XAVIER, Alberto. **Do Lançamento...**, *op. cit.*, p. 159. Veja-se também: SEIXAS FILHO, Aurélio Pitanga. Discrecionalidade da autoridade fiscal. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo: Dialética, n. 183, dez. 2010, p. 28-31. Também considerando tratar-se de um espaço de discrecionalidade: ZANCANER, Weida. Razoabilidade e Moralidade na Constituição de 1988. **Revista Trimestral de Direito Público**, São Paulo, n. 2, 1993, p. 208.

volitiva e a cognitiva, esta última sendo simples operação de subsunção normativa.¹²⁴⁷ Mas há uma considerável parcela de estudiosos que perceberam a ambiguidade no uso do vocábulo e restringiram-no aos casos em que exista margem de apreciação de conveniência e de oportunidade sobre a prática ou não do ato – um juízo eminentemente político –; no restante dos casos, há apenas maior ou menor liberdade interpretativa decorrente das palavras elegidas pelo Legislador mas sem que se perca a característica de vinculação – ou seja, existe um juízo de mera interpretação/subsunção.¹²⁴⁸

Cremos que a distinção é adequada para evitar mal-entendidos. O fato de existir uma maior ou menor liberdade de interpretação da Administração na aplicação de normas legais não significa que inexistam vinculação à lei, que continua perfeitamente possível e sujeita a controle nos auditórios de discussão adequados. Apenas existe uma **maior margem dentro da moldura legal**, com a multiplicação de razoáveis respostas hermenêuticas que não configurem o uso descontrolado do texto de direito positivo. Isso é ainda mais claro no caso da “discrecionabilidade técnica”, posto que, além de a Administração Tributária necessitar subsumir a regulamentação aos limites de texto do Legislador, sua margem de liberdade queda tolhida pelos aspectos técnicos inerentes ao tema regulamentado.

Feita a distinção, temos que separar a normal função regulamentar do Executivo, dentro de um modo padrão de aplicação que se amolda à classificação acima exposta, de uma atuação mediante delegação expressa para que a regulação de determinadas matérias seja realizada com maior liberdade por regulamento. Isso seria o extraordinário, em comparação com a posição defendida por grande parte de nossa dogmática.

A expedição dos chamados regulamentos delegados ou autorizados, por meio dos quais o Legislativo autoriza a expedição de normas gerais e abstratas em matérias não reguladas por lei, é rechaçada quase que maciçamente pela dogmática pátria, assim como os chamados regulamentos autônomos.¹²⁴⁹ Mas o tema é objeto de polêmica, havendo quem

¹²⁴⁷ XAVIER, Alberto. **Do Lançamento...**, *op. cit.*, p. 159.

¹²⁴⁸ Exemplificativamente: BINENBOJM, Gustavo. **Uma Teoria...**, *op. cit.*, p. 39; BARACHO, José Alfredo de Oliveira. Teoria Geral dos Conceitos Legais Indeterminados. **Cadernos de Direito Tributário e Finanças Públicas**, São Paulo: RT, ano 7, n. 27, p. 95-107, abr./jun. 1999, p. 96; JUSTEN FILHO, Marçal. **Curso...**, *op. cit.*, p. 158-160; RIBEIRO, Ricardo Lodi. **Os Conceitos...**, *op. cit.*, p. 63-64; MOREIRA NETO, Diogo de Figueiredo. **Curso...**, *op. cit.*, p. 96; SEIXAS FILHO, Aurélio Pitanga. **Discrecionabilidade...**, *op. cit.*, p. 29-31; RIBEIRO, Thiago Bao. Conceitos indeterminados e o princípio da reserva legal no direito tributário – Menor determinação da norma não significa insegurança jurídica. **Revista Fórum de Direito Tributário – RFDT**, Belo Horizonte: Fórum, ano 11, n. 65, set./out. 2013, p. 6-8; PONTES, Helenilson Cunha. **O princípio...**, *op. cit.*, p. 58.

¹²⁴⁹ CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso...**, *op. cit.*, p. 400; VIEIRA, José Roberto *et al.* **Perfil...**, *op. cit.*, p. 309-311; CLÈVE, Clèmerson Merlin. **Atividade...**, *op. cit.*, p. 293-308; CALIL, Lais. **O Poder...**, *op. cit.*, p. 143. CLÈVE apresenta detalhada tipologia de regulamentos encontráveis no direito comparado e verifica a viabilidade de cada um perante o Direito brasileiro (autônomos, independentes, de necessidade, de execução e delegados). O autor chega à conclusão de que a CF/88 apenas permite os regulamentos de execução. Cf. CLÈVE, Clèmerson Merlin. **Atividade...**

defenda a existência de um espaço maior para a atividade regulamentar conforme nosso direito positivo.¹²⁵⁰

CLÈVE apresenta um importante esclarecimento sobre a ambiguidade do uso da expressão “regulamento delegado” na dogmática brasileira: é pacífico, mesmo para quem os defende como possíveis em nosso ordenamento, que sua feição não seria a mesma encontrável na Espanha, Itália, EUA e Reino Unido.¹²⁵¹ A questão é mais terminológica do que ontológica, principalmente na polêmica fronteira da “ação normativa do Executivo” que “incide sobre um universo maior de discricionariedade (especialmente a técnica)”, exatamente o *locus* da delegação segundo seus defensores.¹²⁵² JUSTEN FILHO também vê na discussão sobre a existência de regulamentos autônomos “uma discussão quase essencialmente sobre palavras – eis que, na quase totalidade dos temas, todos estão de acordo”.¹²⁵³

Com razão os juristas paranaenses. Nos prados do direito nacional, mesmo o que alguns chamam de regulamento delegado é subordinado à lei, com uma margem de liberdade interpretativa delimitada em maior ou menor grau.¹²⁵⁴ Mas, sabe-se, as fronteiras são tênues e os limites muitas vezes não são claros: o que é “fiel execução das leis” para alguns não o é para outros, todos com argumentos razoáveis.¹²⁵⁵ Até mesmo a criação de obrigações

op. cit., p. 291-308; JUSTEN FILHO, Marçal. **O Direito...**, *op. cit.*, p. 508-509; SUNDFELD, Carlos Ari. **Direito Administrativo Ordenador**. São Paulo: Malheiros, 1993, p. 32.

¹²⁵⁰ “[...] o postulado da intransferibilidade das competências orgânicas, além de formalmente já suprimido do sistema constitucional pátrio, foi alvo através dos tempos de típica ‘mutação constitucional’, [...] Trata-se, de certo modo, da revolta dos fatos contra o Direito [...]”. Cf. CASTRO, Carlos Roberto Siqueira. **Função...**, *op. cit.*, p. 60-61. Referido autor defendia, na Constituição anterior, espaço para regulamentos autônomos apesar da ortodoxia do princípio da legalidade pelas exigências do mundo contemporâneo. Cf. CASTRO, Carlos Roberto de Siqueira. **O Congresso...**, *op. cit.*, p. 124. O mesmo fazia AMÍLCAR FALCÃO no âmbito do Direito Tributário, salvo para a instituição de tributos, no contexto da Constituição de 1946. Cf. FALCÃO, Amílcar de Araújo. **Introdução ao Direito Tributário**. 3. ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Forense, 1987, p. 44-45. EGON BOCKMANN e LAURO SOARES JÚNIOR defendem a existência de uma terceira via em relação aos regulamentos no direito brasileiro, sem a liberdade dos regulamentos autônomos visto em outros países. Cf. MOREIRA, Egon Bockmann; SOARES JÚNIOR, Lauro Antonio Nogueira. **Regulação Econômica e Democracia: a questão das agências administrativas independentes**. In: BINENBOJM, Gustavo (coord.). **Agências Reguladoras e Democracia**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2006, p. 186. Veja-se também: SUNDFELD, Carlos Ari. **Direito Administrativo para Céticos**, *op. cit.*, p. 231-279.

¹²⁵¹ CLÈVE, Clèmerson Merlin. **Atividade...**, *op. cit.*, p. 301-308.

¹²⁵² “Nesse campo, a Administração atua em virtude de delegação (autorização) do Legislativo, podem afirmar alguns. Aí, não há delegação, porque a Administração simplesmente executa a lei, podem afirmar outros. Ora, admita-se que a diferença entre as posições é meramente nominal. Designados como regulamentos delegados ou como regulamentos de execução (como se prefere no presente estudo), os rótulos indicam realidade fenomênica única. Idênticos fenômenos, embora com nomes distintos. Ambos constituem regulamentos ‘intra legem’, aceitos não apenas pela doutrina, como também pela jurisprudência [...]”. Cf. CLÈVE, Clèmerson Merlin. **Atividade...**, *op. cit.*, p. 306-307.

¹²⁵³ JUSTEN FILHO, Marçal. **O Direito...**, *op. cit.*, p. 506.

¹²⁵⁴ E JUSTEN FILHO trata de casos de ampla liberdade regulamentar historicamente consideradas válidas em nosso ordenamento jurídico, mas que continuam sendo um prosseguimento da regulação contida em lei. Cf. JUSTEN FILHO, Marçal. **O Direito...**, *op. cit.*, p. 507-508.

¹²⁵⁵ “Sob visão estritamente teórica, é possível realmente estabelecer diferenças [entre a atividade legislativa e a regulamentar]. Na prática, nem sempre se terá essa facilidade”. Cf. CARVALHO

subsidiárias ou derivadas por regulamentos é defensável.¹²⁵⁶ Para JUSTEN FILHO, por exemplo, a expressão constante do inciso IV, do art. 84, da CF/88 não tem a dimensão estrita que se costuma dar-lhe, sendo possível uma delegação normativa secundária ao Executivo, em que o legislador não exaure a tratativa de matéria deixando margem para maior autonomia, situação que se identifica com o campo da discricionariedade (preferimos falar de margem de liberdade interpretativa), a chamada **delegação imprópria**.¹²⁵⁷

O que aqui chamamos de Deslegalização – também aplicável à Agencificação e à Polissemização como técnicas diferentes – é uma delegação do poder decisório mais amplo ao Executivo de forma intencional, como técnica de praticabilidade tributária. Obviamente que não se vislumbra a hipótese de regulamentos autônomos nos moldes alienígenas, dado os limites do ordenamento jurídico brasileiro; mas isso não significa que no mundo real, nos fatos, não se os encontre por aí, na “fala” da língua tributária brasileira, fora dos limites de licitude ou ao menos em zona de incerteza sobre ela.

Esclarecemos, de qualquer forma, que ao delegar ao Poder Executivo maior poder decisório por meio da expedição de normas de cunho geral e abstrato para a regulamentação do tema não exaurido em lei, por força do art. 84, IV, da CF/88, tem-se por pressuposto – um acarretamento pragmático-linguístico – o fato de que o tema deverá ser tratado por meio do veículo “decreto”, tendo por ator o Chefe do Executivo de cada entidade federativa; não fosse pela literalidade do dispositivo, isso se daria pela organização hierárquica administrativa.¹²⁵⁸

Como aduz CLÈVE os regulamentos podem ser de **eficácia interna ou externa**: no primeiro caso são delegáveis e com um espaço normativo mais amplo, ao contrário dos externos, com base no art. 84, IV, da CF/88, cuja expedição deve se dar para “fiel execução das leis”, em competência considerada privativa por grande parte dos estudiosos.¹²⁵⁹ JUSTEN

FILHO, José dos Santos. Agências Reguladoras e Poder Normativo. In: ARAGÃO, Alexandre Santos de (coord.) **O Poder Normativo das Agências Reguladoras**. Rio de Janeiro: Forense, 2006p. 77. [Esclarecemos entre colchetes]. “Em síntese: são autônomos os regulamentos que encontram fundamento direto na Constituição, seja por uma competência normativa expressamente assinalada no texto constitucional (como aquela prevista no art. 84, VI, “a”, introduzido pela Emenda Constitucional nº 32/2001 e no art. 237 da Carta de 1988), seja como uma decorrência implícita de competência administrativa que careçam de normatização prévia ao seu exercício. Duas ressalvas se fazem necessárias, todavia, em relação aos regulamentos autônomos: (i) em ambas as hipóteses assegura-se a primazia da lei supervenientemente editada sobre os regulamentos autônomos; (ii) não se admite a sua edição em espaços sujeitos à reserva legal”. Cf. BINENBOJM, Gustavo. O sentido da vinculação administrativa à juridicidade no direito brasileiro. In: ARAGÃO, Alexandre Santos de; MARQUES NETO, Floriano de Azevedo (coord.) **Direito Administrativo e seus novos paradigmas**. Belo Horizonte: Forum, 2008, p. 184.

¹²⁵⁶ CARVALHO FILHO, José dos Santos. **Agências...**, *op. cit.*, p. 77.

¹²⁵⁷ JUSTEN FILHO, Marçal. **O Direito...**, *op. cit.*, p. 513.

¹²⁵⁸ TEIXEIRA NETO, João Luiz. Portaria como ato administrativo. **Revista Trimestral de Direito Público**, São Paulo, n. 4, p. 149-155, 1993, p. 151.

¹²⁵⁹ CLÈVE, Clèmerson Merlin. **Atividade...**, *op. cit.*, p. 292. Em sentido contrário: BINENBOJM, Gustavo. **O sentido...**, *op. cit.*, p. 170. “Os atos internos ou interorgânicos são vocacionados à produção de efeitos sobre órgãos e agentes da Administração. Não produzem efeitos com relação

FILHO e TEIXEIRA NETO defendem posicionamento diverso, sustentando a possibilidade de delegação da competência regulamentar que não considera vedada pelo referido dispositivo constitucional.¹²⁶⁰

Ao menos em relação aos regulamentos internos, faz parte da competência administrativa a possibilidade de delegação *interna corporis*, sem tanta polêmica. Pode ocorrer que, por decreto, o Chefe do Executivo delegue a ministros – no caso da União – e secretários – nas demais pessoas políticas – o poder normativo recebido. Tal delegação, em tese, pode ocorrer internamente a outros órgãos mais subalternos da estrutura hierárquica administrativa.¹²⁶¹ São atos normativos que, segundo CLÈVE, “podem, impropriamente, ser considerados regulamentares (já que regulamentam algo); porém, não constituem, sob o prisma constitucional, verdadeiros regulamentos”.¹²⁶²

Essa delegação *interna corporis* não se confunde com a Agencificação, de que trataremos a seguir, porque aqui a autoridade delegante pode, de forma pacífica e a qualquer momento, avocar o poder normativo ou revogar a regulamentação inferior, pelo poder hierárquico que rege as relações administrativas. O ato expedido pelos escalões inferiores nesses casos, tem a anuência tácita da autoridade superior e, caso ela cesse, esta tem o poder de retirá-los do ordenamento jurídico, pois a competência continua sendo sua. É, portanto, subordinada aos decretos regulamentares do Chefe do Executivo.

Como ocorre no caso da Delegação Legislativa, há aqui casos expressamente autorizados constitucionalmente e casos em que a delegação decisória se dá por decisão específica do Poder Legislativo, sem prévia menção constitucional sobre o tema específico.

Há diversas hipóteses de delegação de uma alargada competência regulamentar cujas fronteiras em relação à Legalidade Tributária são colocadas em xeque. Vejamos exemplos do que estamos a tratar: tem-se casos de possibilidade de modificação de alíquota de alguns tributos autorizada constitucionalmente (art. 153, § 1º e art. 177, § 4º, I, “b”,

a terceiros, não impõem obrigações aos administrados”. Cf. TEIXEIRA NETO, João Luiz. **Portaria...**, *op. cit.*, p. 153.

¹²⁶⁰ JUSTEN FILHO, Marçal. **O Direito...**, *op. cit.*, p. 519-521; TEIXEIRA NETO, João Luiz. **Portaria...**, *op. cit.*, p. 151.

¹²⁶¹ Fala-se da indelegabilidade do poder regulamentar. A respeito, veja-se: VIEIRA, José Roberto *et al.* **Perfil...**, *op. cit.*, p. 332; BRITTO, Lucas Galvão de. **Tributar...**, *op. cit.*, p. 61. Concordam com o exercício da função regulamentar por outras autoridades, mesmo além de questões internas: CARVALHO FILHO, José dos Santos. **Agências...**, *op. cit.*, p. 87; GUERRA, Sérgio. Normatização por entidades reguladoras independentes: uma contribuição para o desafio da tecnicidade. *In*: GUERRA, Sérgio (coord.). **Temas de Direito Regulatório**. Rio de Janeiro: Freitas Bastos, 2004, p. 8-13; CUÉLLAR, Leila. **As agências reguladoras e seu poder normativo**. São Paulo: Dialética, 2001, p. 116-117. Discordam dessa possibilidade: VIEIRA, José Roberto *et al.* **Perfil...**, *op. cit.*, p. 302; CALIL, Lais. **O Poder...**, *op. cit.*, p. 161-163.

¹²⁶² CLÈVE, Clèmerson Merlin. **Atividade...**, *op. cit.*, p. 278. Veja-se também: CALIL, Lais. **O Poder...**, *op. cit.*, p. 161-162.

CF/88)¹²⁶³ e outros em que o Texto Constitucional nada menciona como em algumas hipóteses das alíquotas da COFINS e da Contribuição ao PIS (art. 2º, § 3º; art. 91, e em vários dispositivos revogados, da Lei Federal n. 10.833/2003); a regulamentação em questões de tributação aduaneira (art. 62, II; art. 66; art. 76, § 5º-A, da Lei Federal n. 10.833/2003) sobre a admissão temporária de bens (art. 79 da Lei Federal n. 9.430/97); sobre diversas questões da Cide-Combustíveis (art. 5º, § 3º, da Lei Federal n. 10.336/2001) e de contribuições previdenciárias (art. 31, § 4º, da Lei Federal n. 8.212/91) e para fixação de penalidades dentro de uma extensão amplíssima (art. 92, da Lei Federal n. 8.212/91).

4.4.1.2.4 A Agencificação

A **Agencificação**¹²⁶⁴ é um fenômeno de Delegação semelhante à Deslegalização: nele o Legislador delega expressamente ao Poder Executivo a competência normativa em matéria tributária com as mesmas discussões antes mencionadas sobre os limites do poder regulamentar. À diferença dela, contudo, a delegação se faz com **deslocamento sintático** que de forma expressa outorga poderes a órgãos ou entidades públicas de inferior escalão hierárquico em relação à autoridade máxima do Poder Executivo, que é quem possui *a priori* o poder regulamentar (art. 84, IV, CF/88).

Nesse sentido, a própria lei prevê que o tema será tratado, por exemplo, por um Ministério, pela Receita Federal do Brasil, pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, no caso federal; ou por alguma secretaria ou qualquer outra subdivisão interna no âmbito de Estados, Distrito Federal e Municípios. Nada impede a existência fática de autorizações desse jaez também a autarquias e fundações, por exemplo.¹²⁶⁵ Os exemplos no Direito Administrativo são muitos, alguns com intensidade considerável, como no caso do Banco Central do Brasil - Bacen e da Comissão de Valores Mobiliários - CVM.¹²⁶⁶

¹²⁶³ Consideradas por CARRAZZA como sendo exceções “aparentes” ao Princípio da Legalidade, mas que, como visto, tratam-se de evidente delegação condicionada. Cf. CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso...**, *op. cit.*, p. 328-337; VIEIRA, José Roberto *et al.* **Perfil...**, *op. cit.*, p. 337-339. Aqui DERZI alude a resíduos tipológicos no Direito Tributário. Cf. DERZI, Misabel de Abreu Machado. **Direito Tributário...**, *op. cit.*, p. 316-317. SÉRGIO ROCHA as inclui no gênero deslegalização, ou “delegação legislativa”. Cf. ROCHA, Sergio André. **A deslegalização...**, *op. cit.*, p. 547.

¹²⁶⁴ Anotamos que o termo não consta do Vocabulário Ortográfico da Língua Portuguesa, sendo, contudo, de uso comum na área jurídica. Como exemplo, veja-se: MEDAUAR, Odete. **O Direito Administrativo em Evolução**, *op. cit.*, p. 260; ACADEMIA BRASILEIRA DE LETRAS. **Vocabulário...**, *op. cit.*, [online].

¹²⁶⁵ CARLOS SIQUEIRA CASTRO, em obra de 1986, historiciza o fenômeno da normatização por entidades paraestatais diversas, inclusive empresas públicas e sociedades de economia mista, que se intensificou a partir da década de 30 do século passado, com o crescimento do Estado brasileiro. Cf. CASTRO, Carlos Roberto de Siqueira. **O Congresso...**, *op. cit.*, p. 76-77.

¹²⁶⁶ A título exemplificativo, veja-se: CASTRO, Carlos Roberto de Siqueira. **O Congresso...**, *op. cit.*, p. 101; BANDEIRA DE MELLO, Celso Antonio. **Curso...**, *op. cit.*, p. 373-374.

Sem que ainda discutamos os seus limites de licitude, na Agencificação tem-se uma situação jurídica bastante diversa da Deslegalização: é que a competência regulamentar legislativamente outorgada diretamente a órgão subalterno independe, do ponto de vista jurídico – ainda que haja, obviamente, poder de controle administrativo e político – da anuência do Chefe do Executivo. Aqui, em tese, este não possui poder de veto jurídico nem poder de avocação. Com isso tem-se um fenômeno análogo ao das Agências Reguladoras, tão discutidos no âmbito do Direito Administrativo.¹²⁶⁷

¹²⁶⁷ Como exemplos dessa discussão: CUÉLLAR, Leila. **As agências...**, *op. cit.*, *passim*; JUSTEN FILHO, Marçal. **O Direito...**, *op. cit.*, *passim*; JUSTEN FILHO, Marçal. Agências Reguladoras e Democracia: existe um déficit democrático na "regulação independente"? *In*: ARAGÃO, Alexandre Santos de (coord.). **O Poder Normativo das Agências Reguladoras**. Rio de Janeiro: Forense, 2006, p. 301-332; MEDAUAR, Odete. **O Direito Administrativo em Evolução**, *op. cit.*, p. 259-263; BARROSO, Luís Roberto. Agências Reguladoras. Constituição, Transformações do Estado e Legitimidade Democrática. *In*: MOREIRA NETO, Diogo de Figueiredo (coord.). **Uma Avaliação...**, *op. cit.*, p. 159-193; VERÍSSIMO, Marcos Paulo. Controle Judicial da Atividade Normativa das Agências de Regulação Brasileiras. *In*: ARAGÃO, Alexandre Santos de (coord.). **O Poder Normativo das Agências Reguladoras**. Rio de Janeiro: Forense, 2006, p. 377-417; MATTOS, Paulo Todescan Lessa. Autonomia decisória, discricionariedade administrativa e legitimidade da função reguladora do Estado no debate jurídico brasileiro. *In*: ARAGÃO, Alexandre Santos de (coord.). **O Poder Normativo das Agências Reguladoras**. Rio de Janeiro: Forense, 2006, p. 333-364; SOUTO, Marcos Juruena Villela. Extensão do Poder Normativo das Agências Reguladoras. *In*: ARAGÃO, Alexandre Santos de (coord.). **O Poder...**, *op. cit.*, p. 125-142; SUNDFELD, Carlos Ari; CÂMARA, Jacintho Arruda. O Poder Normativo das Agências em matéria tarifária e a Legalidade: o caso da assinatura do serviço telefônico. *In*: ARAGÃO, Alexandre Santos de (coord.). **O Poder...**, *op. cit.*, p. 605-636; MARQUES NETO, Floriano de Azevedo. Discricionariedade e Regulação Setorial. O caso do controle de atos de concentração por regulador setorial. *In*: ARAGÃO, Alexandre Santos de (coord.). **O Poder...**, *op. cit.*, p. 569-604; ARAGÃO, Alexandre Santos de; SAMPAIO, Patrícia Regina Pinheiro. Omissão no exercício do poder normativo das Agências e a concorrência desleal. *In*: ARAGÃO, Alexandre Santos de (coord.). **O Poder...**, *op. cit.*, p. 537-568; MARRARA, Thiago. A Legalidade na relação entre Ministérios e Agências Reguladoras. *In*: ARAGÃO, Alexandre Santos de (coord.). **O Poder...**, *op. cit.*, p. 509-533; LEITE, Fábio Barbalho. O Controle Jurisdicional de atos regulamentares das Agências Reguladoras diante do Princípio da Moralidade Administrativa. *In*: ARAGÃO, Alexandre Santos de (coord.). **O Poder...**, *op. cit.*, p. 419-476; LOSS, Giovanni R. Contribuições à Teoria da Regulação no Brasil: Fundamentos, Princípios e Limites do Poder Regulatório das Agências. *In*: ARAGÃO, Alexandre Santos de (coord.). **O Poder...**, *op. cit.*, p. 143-172; GUERRA, Glauco Martins. Princípio da Legalidade e Poder Normativo: dilemas da Autonomia Regulamentar. *In*: ARAGÃO, Alexandre Santos de (coord.). **O Poder...**, *op. cit.*, p. 91-123; CARVALHO FILHO, José dos Santos. **Agências...**, *op. cit.*, p. 75-89; GUERRA, Sérgio. **Normatização...**, *op. cit.*, p. 1-48; SCHIRATO, Vitor Rhein. As agências reguladoras independentes e alguns elementos da Teoria Geral do Estado. *In*: ARAGÃO, Alexandre Santos de (coord.). **O Poder...**, *op. cit.*, p. 469-537; CASTRO, Carlos Roberto Siqueira. **Função...**, *op. cit.*, p. 45-73; CALIL, Lais. **O Poder...**, *op. cit.*, p. 111-176; MOREIRA, Egon Bockmann; SOARES JÚNIOR, Lauro Antonio Nogueira. **Regulação...**, *op. cit.*, p. 177-199; FERRAZ JUNIOR, Tercio Sampaio. O Poder Normativo das Agências Reguladoras à luz do Princípio da Eficiência. *In*: ARAGÃO, Alexandre Santos de (coord.). **O Poder...**, *op. cit.*, p. 271-297; ARAGÃO, Alexandre Santos de. Atividades Privadas Regulamentadas. *In*: ARAGÃO, Alexandre Santos de (coord.). **O Poder...**, *op. cit.*, p. 221-269; MOREIRA, Egon Bockmann. Os Limites à Competência Normativa das Agências Reguladoras. *In*: ARAGÃO, Alexandre Santos de (coord.). **O Poder...**, *op. cit.*, p. 173-220; JUST, Gustavo. A "crise" do princípio da legalidade do ponto de vista da teoria da interpretação. *In*: MARRARA, Thiago (org.). **Princípios de Direito Administrativo**. São Paulo: Atlas, 2012, p. 40-44; SUNDFELD, Carlos Ari (coord.). **Direito Administrativo Econômico**. São Paulo: Malheiros, 2006, *passim*; BINENBOJM, Gustavo. Agências Reguladoras, Legalidade e Direitos Fundamentais – Limites aos Poderes Normativo e Sancionatório da Anvisa na regulação de produtos fumígenos. *In*: ARAGÃO, Alexandre Santos de

Vejamos exemplos do que estamos a tratar: os amplos poderes outorgados ao Comitê Gestor do Simples Nacional - CGSN (art. 2º, I, § 6º, LC 123/06); ao Ministro da Fazenda (art. 13-A, da Lei Federal n. 10.522/2002); à Receita Federal sobre questões aduaneiras (art. 59, § 2º e art. 74, § 4º, da Lei Federal n. 10.833/2003), sobre creditamentos na COFINS (art. 3º, §§ 14, 16, da Lei Federal n. 10.833/2003), algumas vezes para regulamentação genérica de leis inteiras e que tratam de diversos temas (art. 92, da Lei Federal n. 10.833/2003); assim como à Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, para diversos temas (art. 13, § 1º; art. 14-F; da Lei Federal n. 10.522/2002).

4.4.1.2.5 A Polissemização

Como técnica de delegação tácita temos a **Polissemização**.^{1268,1269} Ela ocorre quando o legislador faz uso de conceitos abertos ou cláusulas gerais – expressões que usaremos como sinônimas¹²⁷⁰ –, outorgando indiretamente maior espaço de liberdade decisória para o Poder Executivo na regulamentação e aplicação da lei que, como antes expusemos, alguns autores denominam de “discrecionalidade”.¹²⁷¹ Esclarecido este aspecto

(coord.). **O Poder...**, *op. cit.*, p. 637-672; BRITTO, Lucas Galvão de. **Tributar...**, *op. cit.*, p. 47-87.

¹²⁶⁸ O tema é tratado por REGINA HELENA COSTA sob a denominação “conceitos jurídicos indeterminados” e “cláusulas gerais”, dentro do gênero “abstrações generalizantes”. Cf. COSTA, Regina Helena. **Praticabilidade...**, *op. cit.*, p. 175-186. Note-se que o uso de cláusulas gerais e de conceitos indeterminados no Direito Tributário já era identificado há muito tempo, como, por exemplo, por AMÍLCAR FALCÃO, que as considerava válidas, sem que correspondessem ao defeso uso da analogia. Cf. FALCÃO, Amílcar de Araújo. **Fato gerador da obrigação tributária**. 6. ed. rev. e atual. por Flávio Bauer Novelli. Rio de Janeiro: Forense, 1997, p. 22-24 e p. 59-63.

¹²⁶⁹ Anotamos que o termo não consta do Vocabulário Ortográfico da Língua Portuguesa, sendo, contudo, de uso comum na Linguística. Como exemplo, veja-se: SILVA, Augusto Soares da. **Polissemia e Contexto**: o problema duro da diferenciação de sentidos. Estudos Linguísticos. Lisboa: Edições Colibri / CLUNL, 5, 2010, p. 360-362; ACADEMIA BRASILEIRA DE LETRAS. **Vocabulário...**, *op. cit.*, [online].

¹²⁷⁰ A dogmática de outras áreas jurídicas realiza distinção entre “conceitos indeterminados” e “cláusulas gerais”, adotada por REGINA HELENA COSTA como técnicas diferentes de praticabilidade tributária. Cláusulas gerais “seriam meios legislativamente postos que, por sua vagueza, introduziriam no sistema princípios tradicionalmente considerados metajurídicos”, nas palavras de DERZI. Como afirma a própria REGINA HELENA COSTA, na esteira de ENGISCH, trata-se de uma diferença de “grau”. A diferenciação, além de bastante difícil na prática, não nos parece útil para os fins a que nos propomos: o fundamento de utilização – a busca da eficiência pela polissemização –, os efeitos – o aumento da margem de liberdade administrativa – e os limites jurídicos são os mesmos. Cf. COSTA, Regina Helena. **Praticabilidade...**, *op. cit.*, p. 175-186; DERZI, Misabel de Abreu Machado. **Direito Tributário...**, *op. cit.*, p. 371-372; ENGISCH, Karl. **Introdução...**, *op. cit.*, p. 188-193. Veja-se também: LARENZ, Karl. **Metodologia...**, *op. cit.*, p. 406 *et seq.*; TORRES, Ricardo Lobo. **O Princípio...**, *op. cit.*, p. 208.

¹²⁷¹ Como exemplos: “[...] não é aceitável a tese de que o tema dos conceitos legais fluidos é estranho ao tema da discrecionalidade”. Cf. BANDEIRA DE MELLO, Celso Antonio. **Discrecionalidade e Controle Jurisdicional**. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 1993, p. 23. “Nota-se que regras portadoras de conceitos indeterminados normativos reservam alto grau de discrecionalidade aos seus aplicadores”. Cf. CARVALHO, Cristiano. **Teoria...**, *op. cit.*, p. 290. “Finalmente, la discrecionalidad también anida en los conceptos jurídicos indeterminados”. Cf. ALTAMIRANO, Alejandro C. La Discrecionalidad Administrativa en el Procedimiento Tributario y la Motivación de lacto

quando tratamos da Deslegalização, no caso da Polissemização obviamente não há uma delegação legislativa, mas sim a outorga de maior amplitude decisória em âmbito regulamentar que permite a expedição de normas gerais e abstratas pelo Executivo com uma amplitude mais alargada.¹²⁷²

Note-se que no caso da Polissemização há efeitos sintáticos – o **deslocamento sintático** do agente competente para expedição da norma – mas também efeitos semânticos: a utilização como técnica da **polissemia** dos termos constantes da lei. Já na Linguística, a utilização de conceitos abertos (polissêmicos, ambíguos e vagos, portanto) é considerada uma forma de “economia de esforço” do falante: ele diz menos ou com menor potencial de polêmica ao enunciar platitudes sem precisar decidir coisas que seriam difíceis, ainda que a existência de ambiguidades e vaguidades textuais possua mecanismos de solução no âmbito do diálogo:

A vagueza é muito útil do ponto de vista comunicativo. Ela permite que nos expressemos de maneira econômica e, paradoxalmente, exata, sem precisar decidir muitas coisas que seriam difíceis de decidir [...]. Basta chegar a um acordo sobre os casos claros. Em geral, a situação de uso torna evidente que critérios estamos adotando para resolver a vagueza de um conceito. E nos casos em que isso não acontece, resta ao interlocutor a possibilidade de levantar dúvidas sobre aquilo que estamos dizendo [...].¹²⁷³

Administrativo de Determinación Tributaria. In: SCHOUERI, Luís Eduardo (coord.). **Direito...**, *op. cit.*, p. 245-281. Diferenciando o uso de conceitos indeterminados de discricionariedade, de modo exemplificativo: BINENBOJM, Gustavo. **Uma Teoria...**, *op. cit.*, p. 39; BARACHO, José Alfredo de Oliveira. **Teoria...**, *op. cit.*, p. 96; JUSTEN FILHO, Marçal. **Curso...**, *op. cit.*, p. 158-160; RIBEIRO, Ricardo Lodi. **Os Conceitos...**, *op. cit.*, p. 63-64; MOREIRA NETO, Diogo de Figueiredo. **Curso...**, *op. cit.*, p. 96. O último autor aponta que mesmo se tratando de um conceito indeterminado, não se trata de um ato discricionário por inexistir o juízo de conveniência e oportunidade, apenas maior abertura no preenchimento do conceito em sua aplicação, que continua vinculada à lei. Convém anotar que a distinção entre “discricionariedade” e “conceitos indeterminados” se consolidou na doutrina alemã a partir da década de 50 do século passado, não sendo usual no restante dos países europeus, como aponta Krell. Cf. KRELL, Andreas J. A recepção das teorias alemãs sobre “conceitos jurídicos indeterminados” e o controle da discricionariedade no Brasil. **Revista Interesse Público – IP**, Porto Alegre: Notadez, ano 5, n. 23, jan./fev. 2004, p. 31.

¹²⁷² “Onde, os parlamentos criam textos legais com pouca densidade regulativa, usando conceitos abertos e vagos, ou concedem amplos espaços de decisão para escolher os meios adequados para a solução dos casos concretos, diminui a vinculação da atuação da Administração Pública. Nesses casos, o legislador transfere para a Administração uma parte de sua ‘liberdade de conformação legislativa’ [...]”. Cf. KRELL, Andreas J. **A recepção...**, *op. cit.*, p. 25. Veja-se também: RIBEIRO, Ricardo Lodi. **Os Conceitos...**, *op. cit.*, p. 69-70. Sobre a Deslegalização, vide a subseção 4.4.1.2.3 *supra*.

¹²⁷³ CHIERCHIA, Gennaro. **Semântica**, *op. cit.*, p. 65-66. No mesmo sentido, JOÃO MAURÍCIO ADEODATO afirma que “quanto mais presentes essas imprecisões inerentes à linguagem humana, mais acordo sobre a relação significante e significado será produzido”. Cf. ADEODATO, João Maurício. **Uma Teoria...**, *op. cit.*, p. 308. Note-se que o “diálogo” que permite o esclarecimento da mensagem pelo próprio emissor do texto está presente na intertextualidade do processo administrativo e judicial, em especial sendo notável no caso dos embargos de declaração. A respeito, veja-se: MCNAUGHTON, Charles William. Intertextualidade no Processo (A omissão objeto de embargos de declaração em matéria tributária). In: CARVALHO, Ana Carolina Papacosta Conte de *et al.* **Derivação e Positivação no direito tributário**. VII Congresso do Instituto Brasileiro de Estudos Tributários. São Paulo: Noeses, 2011, p. 279-288.

Nos textos há sempre o dito e o não dito; o emissor leva em consideração a enciclopédia do destinatário para a emissão do texto, evitando redundâncias que poderiam tornar a comunicação faticamente impossível, utilizando-se de uma série de conjecturas; para a fluidez da comunicação verbal há a possibilidade de sinais de reação (*feedback*) que não são possíveis ou são dificultadas na linguagem escrita.¹²⁷⁴ Isso também é reconhecido no âmbito jurídico.¹²⁷⁵ Fato é que se torna muito mais fácil aprovar um projeto de lei com termos genéricos, que podem ser lidos de diversos modos pelos aplicadores, do que um texto com conceitos fechados tendencialmente monossêmicos, fadados à polêmica ideológico-política.¹²⁷⁶

A utilização de conceitos indeterminados, que BANDEIRA DE MELLO designa de “fluidos”¹²⁷⁷, é uma forma de conceder um espaço de liberdade – para alguns uma discricionariedade – mais ampla ao aplicador da norma, porque sua fluidez torna “impossível contestar a possibilidade de conviverem intelecções diferentes, sem que, por isto, uma delas tenha de ser havida como incorreta”.¹²⁷⁸ É o espaço de conformidade outorgado por “conceitos vagos, dotados de certa imprecisão e por isso mesmo irredutíveis à objetividade total, refratários a uma significação unívoca inquestionável”, nas palavras de BANDEIRA DE MELLO.¹²⁷⁹ Sua utilização em matéria tributária decorre da busca da praticabilidade, na visão de NABAIS e de PONTES.¹²⁸⁰

¹²⁷⁴ VOLLI, Ugo. **Manual...**, *op. cit.*, p. 147.

¹²⁷⁵ “Diante da sua incapacidade funcional para programar materialmente decisões tecnicamente adequadas à sociedade de risco, o legislador substitui a programação material do conteúdo das decisões por uma programação procedimental do processo em que estas devem ser tomadas, abrindo espaço para que os conceitos indeterminados sejam esclarecidos pelo regulamento”. Cf. RIBEIRO, Ricardo Lodi. **Os Conceitos...**, *op. cit.*, p. 74. CRISTIANO CARVALHO recorda que a decisão sobre o conceito normativo em nível pós-legislativo envolve custos econômicos para o destinatário. Cf. CARVALHO, Cristiano. **Teoria...**, *op. cit.*, p. 290.

¹²⁷⁶ Sobre o tema, veja-se: TSEBELIS, George. **Atores com poder de veto: como funcionam as instituições políticas**. Trad. Micheline Christophe. Rio de Janeiro: FGV, 2009, *passim*.

¹²⁷⁷ Estamos cientes da questão terminológica acerca do qualificativo “indeterminação”, que se referiria aos termos do conceito, e não a ele próprio, como alerta EROS ROBERTO GRAU; com o que concorda JOSÉ ROBERTO VIEIRA e no que discorda CELSO BANDEIRA DE MELLO. Não problematizaremos, aqui, a questão, utilizando a consagrada expressão “conceitos indeterminados”. Cf. GRAU, Eros Roberto. **O Direito posto e o Direito pressuposto**. 7. ed. rev. ampl. São Paulo: Malheiros, 2008, p. 196; VIEIRA, José Roberto. **Medidas...**, *op. cit.*, p. 265-266; BANDEIRA DE MELLO, Celso Antonio. **Curso...**, *op. cit.*, p. 439-440. Veja-se também: COSTA, Regina Helena. **Praticabilidade...**, *op. cit.*, p. 175. Para uma análise do posicionamento judicial sobre conceitos indeterminados no âmbito tributário do Direito inglês, veja-se: VASCONCELLOS, Roberto Prado de. **Conceitos Jurídicos Indeterminados e a Incerteza no Controle Judicial Tributário**. **Revista Tributária e de Finanças Públicas**, São Paulo, v. 14, n. 69, jul./ago. 2006, p. 203-242.

¹²⁷⁸ BANDEIRA DE MELLO, Celso Antonio. **Discricionariedade...**, *op. cit.*, p. 23. Veja-se também: DERZI, Misabel de Abreu Machado. **Direito Tributário...**, *op. cit.*, p. 107; COSTA, Regina Helena. **Praticabilidade...**, *op. cit.*, p. 177; ROCHA, Sergio André. **A deslegalização...**, *op. cit.*, p. 563; SEIXAS FILHO, Aurélio Pitanga. **Discricionariedade...**, *op. cit.*, p. 33.

¹²⁷⁹ BANDEIRA DE MELLO, Celso Antonio. **Curso...**, *op. cit.*, p. 438.

¹²⁸⁰ NABAIS, José Casalta. **Direito...**, *op. cit.*, p. 143; PONTES, Helenilson Cunha. **O princípio...**, *op. cit.*, p. 58-59.

Ora, recordemos o antes afirmado: todo conceito, normativo ou não, é seletor de propriedades, sendo “impossível cogitar de uma descrição que pudesse captar o evento na infinita riqueza de seus predicados”, como já ensinaram VILANOVA e CARVALHO.¹²⁸¹ Um conceito, um nome, seleciona propriedades por meio de algum critério de discrimen e automaticamente cria dois conjuntos ou classes: o dos indivíduos ou elementos que mantêm relação de pertinencialidade com o conjunto e o dos que não mantêm.¹²⁸²

CARRAZZA é terminantemente contrário ao uso de conceitos indeterminados no âmbito tributário, pois a lei deve ser certa.¹²⁸³ Para ALBERTO XAVIER um “conceito determinado”, que seria essencial no âmbito tributário, é aquele que na aplicação do direito leva à descoberta “imediate, direta” e exclusiva do conteúdo que se torna “lógica e conceitualmente unívoco”.¹²⁸⁴ A nosso ver tal situação dificilmente existe no âmbito jurídico e mesmo linguístico geral e parece brigar com o que o mesmo ALBERTO XAVIER havia mencionado linhas antes, sobre a indeterminação linguística como um elemento a ela inerente.¹²⁸⁵ Alcança-se a univocidade por interações pragmáticas, dialógicas, mas não há “conceitos unívocos” prontos em textos legislativos, a que toda e qualquer pessoa teria acesso imediato como que a um mundo de ideias platônico. Somente se poderia falar de conceitos determinados além dos casos de consenso pragmático – que se tornam os “casos fáceis” – no exemplo dos “estritamente numéricos”, como afirmam KARL ENGISCH e ARTHUR KAUFMANN.¹²⁸⁶ O fato de conceitos serem determináveis na aplicação não significa que sejam

¹²⁸¹ VILANOVA, Lourival. **As estruturas...**, *op. cit.*, p. 85; CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso...**, *op. cit.*, p. 279.

¹²⁸² CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário, linguagem...**, *op. cit.*, p. 116-122. A classe conota enquanto o indivíduo denota; a subsunção normativa é a operação lógico-semântica por meio da qual o intérprete do Direito considera que o indivíduo, uma situação, uma pessoa, um fato, enquadra-se na classe prevista em uma norma geral e abstrata, por exemplo. Cf. *Ibidem*, p. 150-153. Veja-se que estamos utilizando o termo “fato” despreocupadamente, sem desconhecer que no âmbito do chamado Constructivismo Lógico-Semântico se faz a distinção dele com o vocábulo “evento”, diferenciação que não é relevante para nosso trabalho. Sobre isso, veja-se: CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário, linguagem...**, *op. cit.*, p. 150-153; CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário: fundamentos...**, *op. cit.*, p. 7-14; CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso...**, *op. cit.*, p. 366-372.

¹²⁸³ CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso...**, *op. cit.*, p. 293-294. Veja-se também: MASSANET, Juan Ramallo. La Deslegalización de los elementos de cuantificación de la obligación tributaria. *Revista de Direito Tributário*. São Paulo: Malheiros, n. 71, 1996, p. 19-22.

¹²⁸⁴ XAVIER, Alberto. **Os Princípios...**, *op. cit.*, p. 98.

¹²⁸⁵ *Ibidem*, p. 96-97.

¹²⁸⁶ ENGISCH, Karl. **Introdução ao Pensamento Jurídico**. Trad. J. Baptista Machado. 2. ed. Lisboa: Calouste Gulbenkian, 1965, p. 178; KAUFMANN, Arthur. **Filosofia...**, *op. cit.*, p. 116 e p. 185. Veja-se também: RIBEIRO, Ricardo Lodi. A Tipicidade Tributária. **Revista de Direito do Estado**, Rio de Janeiro: Renovar, 2006, n. 8, out./dez. 2007, p. 227-228; ROCHA, Sergio André. **A deslegalização...**, *op. cit.*, p. 534. Como afirma KRELL: “Sem dúvida, existem atos em que a atuação administrativa está plenamente predeterminada pelo texto legal, como ocorre na edição de atos que têm como objeto cálculos matemáticos [...] ou trabalham com conceitos objetivos [...]. Estes ‘conceitos determinados’, no entanto, representam apenas uma ínfima parte dos casos que batem às portas do Judiciário”. Cf. KRELL, Andreas J. **A recepção...**, *op. cit.*, p. 26.

unívocos e que não sejam relativamente indeterminadas na previsão genérica e abstrata; nem que levariam, se não fosse um já consolidado contexto de uso, a visões diferentes do que hoje temos por senso comum.¹²⁸⁷

Há portanto um problema aqui: é que toda a linguagem, como já mencionamos, carrega uma dose de vaguidade e ambiguidade, ou seja, é polissêmica por natureza.¹²⁸⁸ O extraordinário é a monosssemia, alcançável em casos de consenso pragmático ou apenas após algum esforço, especialmente o de desambiguação num processo dialógico em que o destinatário pode questionar o sentido no qual o vocábulo foi utilizado, ou por estipulações de sentido muito comuns nas ciências.¹²⁸⁹ Isso não é diferente no âmbito do Direito: um certo grau de incerteza semântica é ínsito ao Direito.¹²⁹⁰ O corolário é que “[s]ucedee que os conceitos indeterminados são inevitáveis no direito tributário”, como afirma RICARDO LOBO TORRES; não podemos olvidar que “a aplicação da norma não é nunca um processo automático por múltiplos motivos”, razão pela qual CÉSAR GARCÍA NOVOA recorda que a aplicação da norma tributária pela Administração conserva um alto grau de incerteza.¹²⁹¹

¹²⁸⁷ Note-se que algumas vezes, o próprio Direito determina o sentido a ser dado, prescrevendo a monosssemia, que passa a fazer parte da construção da significação da prescrição de conduta – como um elemento dentro da proposição prescritiva, ou seja, o próprio Direito estipula a definição a ser utilizada num dado contexto, faz um recorte sêmico constituindo um semema próprio, num processo típico de isotopia. Normalmente, já num campo semântico-pragmático, há todo um conjunto de paratextos que servem como um “manual de instruções” para o recorte e compreensão do texto, como os dêiticos que indicam a autoridade emanadora do ato, o tipo de instrumento normativo e sua hierarquia, as motivações do ato e justificativas. “O paratexto é tudo aquilo que se situa ao redor do verdadeiro texto” e “pode ser subdividido em duas zonas editoriais distintas: o peritexto (conjunto de mensagens paratextuais encontradas no livro do texto) e o epitexto (conjunto das mensagens paratextuais encontradas, ao menos originalmente, no exterior do livro: críticas, correspondências, etc.).” Cf. VOLLI, Ugo. **Manual...**, *op. cit.*, p. 79-80.

¹²⁸⁸ “Em virtude da vagueza da linguagem jurídica, quase todos os conceitos do Direito são marcados pela indeterminação, sendo a ilusão da determinação absoluta uma herança da Escola da Exegese e da Jurisprudência dos Conceitos”. Cf. RIBEIRO, Ricardo Lodi. **Os Conceitos...**, *op. cit.*, p. 63. Veja-se também: NAVARRO, Pablo E.; SANTI, Eurico Marcos Diniz de. São válidas as normas tributárias imprecisas? **Revista Dialética de Direito Tributário**: São Paulo: Dialética, n. 148, p. 69-80, jan. 2008, p. 74; ROCHA, Sergio André. **A tributação...**, *op. cit.*, p. 9-12.

¹²⁸⁹ CHIERCHIA, Gennaro. **Semântica**, *op. cit.*, p. 65-66. Veja-se também: SCHAUER, Frederick. **Las reglas em juego**. Trad. Claudina Orunesu, Jorge L. Rodrigues. Madri: Marcial Pons, 2004, p. 99-100. Note-se que os problemas decorrentes da linguagem ordinária levaram a muitos esforços de utilização de linguagem formalizada e, na filosofia, era uma das grandes questões do Empirismo Lógico do Círculo de Viena. Cf. ABBAGNANO, Nicola. **Dicionário de Filosofia**, *op. cit.*, p. 328-329 e p. 629.

¹²⁹⁰ BANDEIRA DE MELLO alude ao exemplo de uma previsão de objetividade absoluta, a aposentadoria compulsória do servidor em determinada idade, em que se pode afirmar que o halo de incerteza a que alude HART ou a zona de penumbra de que fala CARRIÓ, inexistem ou praticamente inexistem. Já a previsão de que os contratos devem observar a boa-fé (arts. 113 e 422, Código Civil), a liberdade do aplicador é muito maior, paulatina e culturalmente sendo delimitada pelo uso que dela faz os auditórios de intérpretes, num constrangimento social que também é ínsito à linguagem como um todo. Veja-se: BANDEIRA DE MELLO, Celso Antonio. **Curso...**, *op. cit.*, p. 438; HART, Herbert. L. A. **El concepto...**, *op. cit.*, p. 14-16; CARRIÓ, Genaro R. **Notas...**, *op. cit.*, p. 33-34.

¹²⁹¹ TORRES, Ricardo Lobo. O Princípio da Tipicidade no Direito Tributário. **Revista de Direito Administrativo**, Rio de Janeiro, n. 235, jan./mar. 2004, p. 206; GARCIA NOVOA, César. **El Principio de Seguridad Jurídica en materia tributaria**. Madri: Marcial Pons, 2000, p. 122. No

Uma outra questão é que onde alguns intérpretes enxergam um conceito aberto outros veem um conceito fechado e unívoco, por diversas razões, principalmente por uma interpretação sistêmica de cunho individual que desconsidera os efetivos usos possíveis do texto nos vários auditórios de exegese ou o potencial semântico encontrável na moldura normativa kelseniana, o que SÉRGIO ROCHA denomina de “visão tradicional do Princípio da Legalidade Tributária” ou “doutrina formalista”.¹²⁹² Veja-se, com foco no âmbito tributário: as normas de competência tributária contidas na Constituição Federal utilizam-se de termos que, para nós, são claramente conceitos abertos e sujeitos à múltiplas leituras, o que é corroborado por COSTA ainda que, como recorde DERZI, sejam objeto de “uma subsunção alternativa”.¹²⁹³ O campo semântico por meio deles construível é amplo; em alguns casos, amplíssimo. Há, contudo, autores que enxergam sempre ou quase sempre um sentido único, que impediria qualquer conflito de competências, por exemplos.^{1294.1295}

original: “*Sin embargo, ello no excluye que, incluso con la garantía de la tipicidad, la singularización del tributo por la Administración conserve un alto grado de incertidumbre. Y ello porque la aplicación de la norma no es nunca un proceso automático por múltiples motivos [...]*”.

¹²⁹² ROCHA, Sergio André. **A deslegalização...**, *op. cit.*, p. 548. Por exemplo, para DERZI, para PONTES e para TORRES, são conceitos indeterminados no Direito Tributário que se referem a realidades fáticas e que podem ser precisados na aplicação o “valor venal”, o “valor da operação”, o “valor aduaneiro” Cf. DERZI, Misabel de Abreu Machado. **Direito Tributário...**, *op. cit.*, p. 374; PONTES, Helenilson Cunha. **O princípio...**, *op. cit.*, p. 58; TÔRRES, Heleno Taveira (coord.). **Transação...**, *op. cit.*, p. 22. O mesmo afirma CÉSAR GARCÍA NOVOA em relação ao ordenamento espanhol: Cf. GARCIA NOVOA, César. **El Principio...**, *op. cit.*, p. 269

¹²⁹³ COSTA, Regina Helena. **Praticabilidade...**, *op. cit.*, p. 341; DERZI, Misabel de Abreu Machado. **Direito Tributário...**, *op. cit.*, p. 315. “A natureza da linguagem constitucional, própria à veiculação de normas principiológicas e esquemáticas, faz com que estas apresentem maior abertura, maior grau de abstração e, conseqüentemente, menor densidade jurídica. Conceitos como os de igualdade, moralidade, função social da propriedade, justiça social, bem comum, dignidade da pessoa humana, dentre outros, conferem aos intérpretes um significativo espaço de discricionariedade”. Cf. BARROSO, Luís Roberto. **Interpretação e Aplicação da Constituição: fundamentos de uma Dogmática Constitucional Transformadora**. São Paulo: Saraiva, 1996, p. 101-102. Veja-se também: REIS, Elcio Fonseca. **O Estado...**, *op. cit.*, p. 166-167; FERRARI, Regina Maria Macedo Nery. **Tarifa Mófica - Serviços de Qualidade: Conceitos Jurídicos Indeterminados? Interesse Público**, Porto Alegre: Notadez, ano 5, n. 18, mar./abr. 2003, p. 53-59.

¹²⁹⁴ CARRAZZA, Roque Antonio. **Reflexões...**, *op. cit.*, p. 89 *et seq.*

¹²⁹⁵ Peguemos um exemplo dos mais simples que, a princípio, não deveria causar celeuma: o termo “propriedade”, do art. 156, I, CF/88. Ora, “propriedade” é um termo técnico-jurídico específico do âmbito do Direito Civil, de sentido consensuado em todos os auditórios que o utilizam e com previsão legal de seus elementos bastante clara (Art. 1228 *et seq.*, Código Civil). Ora, propriedade é algo simples e unívoco!

O legislador nacional, contudo, repetido Brasil afora pelos legisladores municipais no âmbito da instituição do IPTU, definiu a materialidade do referido imposto como sendo a “propriedade, o domínio útil e a posse” (art. 32, CTN). Veja-se que do termo “propriedade” constante da CF/88 extraíram-se três no âmbito da legislação nacional e municipais: “propriedade”, “domínio útil” e “posse”. Ocorre que “domínio útil” e “posse” não conceitos diversos de “propriedade”; a depender do contexto, bastante diversos. O auditório da dogmática de forma aparentemente consensual, contudo, não vê problemas na definição, salvo quanto à “posse”, limitando-a, para que fique dentro de um sentido amplo de “propriedade”, como a “posse com *animus domini*”, o que o auditório jurisprudencial corroborou. Ou seja, no uso do termo “propriedade”, no âmbito do IPTU, consideram-se hiponímicos os termos “domínio útil” e “posse com *animus domini*”, que nunca o seriam no âmbito do Direito Civil... se multiplicarmos os casos para termos mais polêmicos, como “serviços”, “renda”, “receita bruta”, a situação pioraria bastante. Como exemplos: REsp 325489 /

Existem conceitos mais fechados que outros, claro. Como recorda VIEIRA, “a esfera de indeterminação é sempre aquela de permeio”, a que está na zona de penumbra semântica, fora dos quais há os campos de clareza de aplicação e de não aplicação; mas como recordam NAVARRO e SANTI, esse “mínimo de precisão” não é suficiente para eliminar a discricionariedade do aplicador da norma em muitos casos.¹²⁹⁶

Decorrente desta constatação e umbilicalmente ligado ao tema da relativa indeterminação de conceitos, certo grau de margem de liberdade de conformação – que alguns denominariam de discricionariedade administrativa – sempre estará presente, inexistindo atos totalmente vinculados ou totalmente discricionários, como pontificam BANDEIRA DE MELLO e ONOFRE BATISTA.¹²⁹⁷ É que o apego a extremismos na distinção entre atos administrativos vinculados e discricionários não parece levar em consideração os limites da própria linguagem; tem-se diferenças de grau, não de natureza, como bem aponta KRELL:

Entretanto, vale frisar, já nesse ponto, que a vinculação dos agentes administrativos aos termos empregados pela lei representa uma variação meramente gradual. Por isso, o ato administrativo “vinculado” não possui natureza diferente do ato “discricionário”, sendo a diferença, no grau de liberdade de decisão concedida pelo legislador, quantitativa, mas não qualitativa. A decisão administrativa oscila entre os pólos da plena vinculação e da plena discricionariedade. Esses extremos, no entanto, quase não

SP; BARRETO, Aires Fernandino. **Curso de Direito Tributário Municipal**. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 179-182; FERNANDES, Cintia Estefania. **IPTU: texto e contexto**. São Paulo: Quartier Latin, 2005, p. 303-310; COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso...**, *op. cit.*, p. 332-336. Em sentido contrário: SEOANE, Diego Sales. IPTU e ITR – Não incidência sobre o domínio útil e a posse de imóvel. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo: Dialética, n. 215, ago. 2013, p. 78-87. Sobre o tema, que não aprofundaremos mais do que isso, veja-se a recente análise de ÁVILA: ÁVILA, Humberto. **Competências tributárias: um ensaio sobre a sua compatibilidade com as noções de tipo e conceito**. São Paulo: Malheiros, 2018, *passim*.

¹²⁹⁶ VIEIRA, José Roberto. **Medidas...**, *op. cit.*, p. 267; NAVARRO, Pablo E.; SANTI, Eurico Marcos Diniz de. **São válidas...**, *op. cit.*, p. 74-75. “As normas tributárias parecem se encontrar entre as ameaças de Cila e Caribdis, entre a espada da objetividade inexistente e a parede da valorização arbitrária”. Cf. NAVARRO, Pablo E.; SANTI, Eurico Marcos Diniz de. **São válidas...**, *op. cit.*, p. 76.

¹²⁹⁷ BANDEIRA DE MELLO, Celso Antonio. **Curso...**, *op. cit.*, p. 437; BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves. **Princípio Constitucional da Eficiência Administrativa**. 2. ed. rev. atual. Belo Horizonte: Fórum, 2012, p. 233. “[...] a discricionariedade pode decorrer:

I) da hipótese da norma, isto é, do modo impreciso com que a lei haja descrito a situação fática (motivo), isto é, o acontecimento do mundo empírico que fará deflagrar o comando da norma, ou da omissão em descrevê-lo. Pode também derivar

II) do comando da norma, quando nele se houver aberto, para o agente público, alternativas de conduta, seja (a) quanto a expedir ou não expedir o ato, seja (b) por caber-lhe apreciar a oportunidade adequada para tanto, seja (c) por lhe conferir liberdade quanto à forma jurídica que revestirá o ato, seja (d) por lhe haver sido atribuída competência para resolver sobre qual será a medida mais satisfatória perante as circunstâncias.

Acrescentaria, finalmente, em descompasso com a doutrina esmagadoramente predominante, que a discricção pode resultar ainda

III) da finalidade da norma. É que a finalidade aponta para valores, e as palavras (que nada mais são além de rótulos que recobrem as realidades pensadas, ou seja, vozes designativas de conceitos) ao se reportarem a um conceito de valor, como ocorre na finalidade, estão se reportando a conceitos plurissignificativos (isto é, conceitos vagos, imprecisos, também chamados de fluídos ou indeterminados) e não unissificativos”. Cf. BANDEIRA DE MELLO, Celso Antonio. **Discricionariedade...**, *op. cit.*, p. 18-19.

existem na prática; a intensidade vinculatoria depende da densidade mandamental dos diferentes tipos de termos lingüísticos utilizados pela respectiva lei.¹²⁹⁸

Na dogmática administrativista faz-se uma ligação entre a discricionariedade ou uma maior liberdade interpretativa e a eficiência e a boa administração, inclusive sendo esta preconizada pela visão gerencialista de Administração Pública.¹²⁹⁹ Mas tal espaço de liberdade decorre exatamente da lei, havendo meios de controle; essa “discricionariedade cognitiva” não se confunde com arbitrariedade.¹³⁰⁰

Assentada essa realidade, convém esclarecer que não basta ser polissêmica a linguagem jurídica para que estejamos diante de um caso de Polissemização como técnica de praticabilidade: se é praticável o que simplesmente carrega polissemia, voltaríamos ao sentido ambíguo de “praticabilidade” como “aplicabilidade”. Para afirmar que houve uma delegação normativa por meio da polissemização há a necessidade de separação analítica entre os **conceitos indeterminados considerados normais** pela forma padrão de aplicação, ainda que assim não sejam chamados, e os conceitos mais abertos que concedem maior discricionariedade ao Executivo ou os **conceitos indeterminados em sentido estrito** – chamemo-los assim, como aliás, também fez LODI.¹³⁰¹

No primeiro caso, sendo o Direito Tributário um direito de sobreposição¹³⁰², e diante do Princípio da estrita Legalidade de que trataremos mais tarde mas é por todos bastante conhecido (art. 150, I, CF/88), ao menos no que se refere às normas de incidência tributária o modo padrão de aplicação efetivamente exige o uso de conceitos menos indeterminados, assim digamos, dentro da característica da Avocação – o que ALBERTO XAVIER denomina de “princípio da determinação”¹³⁰³ –, e o ordenamento positivo prevê instrumentos em auxílio dessa finalidade (arts. 97, 109 e 110, todos do CTN, como exemplos). Utilizando-se o legislador de conceitos técnicos de outras ciências, numéricos, desambiguados (com

¹²⁹⁸ KRELL, Andreas J. **A recepção...**, *op. cit.*, p. 26.

¹²⁹⁹ BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves. **Princípio...**, *op. cit.*, p. 234 e p. 243-245.

¹³⁰⁰ *Ibidem*, p. 235; BANDEIRA DE MELLO, Celso Antonio. **Curso...**, *op. cit.*, p. 436; JUSTEN FILHO, Marçal. **O Direito...**, *op. cit.*, p. 516; MOREIRA NETO, Diogo de Figueiredo. **Curso...**, *op. cit.*, p. 95. “A concreção dos conteúdos normativos, conceituados, eventualmente, de forma vaga e ambígua, porém, não é arbitrária, mas vem balizada pelo próprio sistema. Assim o controle do processo decisório encontra princípios de balizamento da aplicação”. Cf. FERRAZ JUNIOR, Tercio Sampaio. **Introdução ao estudo...**, *op. cit.*, p. 289.

¹³⁰¹ RIBEIRO, Ricardo Lodi. **Os Conceitos...**, *op. cit.*, p. 63. “A discricionariedade não surge, portanto, de mera coincidência de um espaço de liberdade da Administração Pública com relação ao legislador; ao contrário, a discricionariedade decorre da eleição feita pelo Poder Legislativo de abrir ao Poder Executivo, que está próximo do caso concreto, uma contribuição ‘pessoal’ da autoridade competente no processo de determinação do ‘interesse geral’”. Cf. GUERRA, Sérgio. Discricionariedade administrativa - Limitações da vinculação legalitária e propostas pós-positivistas. In: ARAGÃO, Alexandre Santos de; MARQUES NETO, Floriano de Azevedo (coord.). **Direito Administrativo e seus novos paradigmas**. Belo Horizonte: Forum, 2008p. 220.

¹³⁰² Nesse sentido, exemplificativamente: PONTES, Helenilson Cunha. **O princípio...**, *op. cit.*, p. 55.

¹³⁰³ XAVIER, Alberto. **Os Princípios...**, *op. cit.*, p. 92 et seq.

listagens e descrições pormenorizadas, por exemplo) ou mesmo conceitos fixados em normas jurídicas de outras áreas do Direito, há uma indeterminação natural, mas que é aceitável no modo padrão de aplicação. Ora, se “valor venal” é uma expressão indeterminada, o seu uso técnico e costumeiro o esclarece de forma bastante apropriada, e encontrá-lo depois na aplicação da norma ao caso concreto torna-se quase uma questão “matemática”, com o uso das técnicas próprias de avaliação imobiliária, uma arte com regras técnicas bastante específicas. São os chamados **conceitos de experiência**.¹³⁰⁴

Nesse segundo sentido, afeto à praticabilidade por Delegação, os conceitos indeterminados têm sido utilizados pelo legislador “como forma de, por intermédio da abertura interpretativa, alcançar-se um maior espectro de aplicação das leis fiscais”.¹³⁰⁵ Um dos critérios para que separemos o uso como técnica de praticabilidade do uso ínsito ao modo padrão é a finalidade: a intenção do legislador em efetivamente não decidir determinado tema de forma profunda, polissemizando termos da norma de forma voluntária ou intencional. Essa identificação não é simplória pois envolve toda a tormentosa questão da busca do *mens legislatoris* e, em diversas ocasiões, não ficará exposta de modo indubitável. Mas as marcas que o uso da técnica deixa do ponto de vista estrutural na norma expedida podem ser melhor precisados separando os conceitos intencionalmente indeterminados dos demais, todos eles vagos e ambíguos em maior ou menor grau.

Desse modo só entendemos viável falar-se de “praticabilidade” em relação a um segundo nível no uso de termos polissêmicos. Os conceitos intencionalmente indeterminados, para fins de maior praticabilidade tributária, são os seguintes, desde que inexista uma definição estipulativa pelo próprio direito: a) **os conceitos de valor**: que são aqueles de cunho axiológico, ainda que parcialmente vinculados a aspectos técnicos, situação em que incluímos os vocábulos que remetem a aspectos psicológicos; isso porque eles carecem de “autonomia semântica”, sendo necessário um argumento valorativo para sua determinação;¹³⁰⁶ b) **os**

¹³⁰⁴ ZANCANER, Weida. **Razoabilidade...**, *op. cit.*, p. 206; KRELL, Andreas J. **A recepção...**, *op. cit.*, p. 26; COSTA, Regina Helena. **Praticabilidade...**, *op. cit.*, p. 180-181; NATAL, Eduardo Gonzaga Oliveira de. Contribuição ao Seguro de Acidente do Trabalho – Análise da questão após o *decisum* proferido pelo STF (RE 343.446-2-SC). **Revista Tributária e de Finanças Públicas**. São Paulo: RT, ano 11, n. 53, nov./dez. 2003, p. 176.

¹³⁰⁵ ROCHA, Sergio André. **A deslegalização...**, *op. cit.*, p. 553.

¹³⁰⁶ ZANCANER, Weida. **Razoabilidade...**, *op. cit.*, p. 206; KRELL, Andreas J. **A recepção...**, *op. cit.*, p. 26; COSTA, Regina Helena. **Praticabilidade...**, *op. cit.*, p. 180-181; NATAL, Eduardo Gonzaga Oliveira de. **Contribuição...**, *op. cit.*, p. 176; LARENZ, Karl. **Metodologia...**, *op. cit.*, p. 406 *et seq.* Sobre autonomia semântica, veja-se, exemplificativamente: SCHAUER, Frederick. **Las Reglas...**, *op. cit.*, p. 115; NAVARRO, Pablo E.; SANTI, Eurico Marcos Diniz de. **São válidas...**, *op. cit.*, p. 74. Pensemos nas expressões “insumos” na legislação do PIS/COFINS, “finalidade de dissimular” do Parágrafo Único do art. 116 do CTN, a falta de “razões extratributárias relevantes”, forma “não usual”, “negócio jurídico indireto” ou “cláusula que desnature, ainda que parcialmente, os efeitos de um contrato típico”, que constavam da tentativa de implantação da declaração de planejamento tributário (art. 7º da MP 685/2015) ou, ainda, “despesa necessária” no Imposto de Renda da Pessoa Jurídica - IRPJ.

conceitos técnicos de outras ciências ou técnicas: que abrem margem para o que se chama de “discrecionabilidade técnica”, desde que não se trate de mero caso de quantificação (como ocorre com as expressões “valor venal”, “preço do serviço” *etc.*, que enquadrámos como conceitos de experiência)¹³⁰⁷ e c) **os vocábulos que remetem a raciocínios analógicos:** como “congêneres”, “e outros”, “*etc.*”.¹³⁰⁸ Não podemos olvidar que as fronteiras entre um e outro tipo de conceitos não são claras nem tão rígidas, mas há aqui um farol a guiar uma distinção útil do ponto de vista conteudístico.

Quer-nos parecer que a cegueira deliberada de parcela da dogmática nacional ao tema da delegação normativa por polissemização, tachando-a de forma automática e sem maiores aprofundamentos de inconstitucional *tout court*, à revelia da forma como a língua jurídico-tributária tem sido efetivamente “falada” nos auditórios de aplicação, sobre impedir sua compreensão e identificação precisas, tem evitado reflexões sobre os seus limites, que muito poderiam contribuir para uma discussão racional sobre o tema.

4.4.2 GENERALIZAÇÃO NORMATIVA

4.4.2.1 Visão geral: desconsiderando o caso concreto (ficções e presunções jurídicas utilizadas como técnicas de praticabilidade)

4.4.2.1.1 Generalizações são ficções e presunções

Nas **Generalizações**, desconsideram-se critérios do caso concreto no âmbito normativo num nível além do esperado pelo modo padrão de aplicação de normas tributárias. Coloca-se o caso individual em segundo plano, seja com foco no caso médio, padrão ou “normal”, seja de forma completamente arbitrária. Realizam-se “desconsiderações”, nas

¹³⁰⁷ Recordemos das expressões “doença grave” “moléstia profissional” para isenção do IR, o “grau de risco” na contribuição para o SAT/RAT (art. 22, II, Lei 8.212/91). Em sentido contrário (com olhos para o sistema espanhol): MASSANET, Juan Ramallo. **La Deslegalización...**, *op. cit.*, p. 19-22. Apontamos aqui, apenas a título de provocação para futuros estudos, uma intuição sobre a relevância da adjetivação e do tipo de adjetivo utilizado nas expressões normativas como forma de torná-la mais polissêmica, em especial os adjetivos do tipo “sincategoremáticos”, usados como intensificadores ou os adjetivos relativos (v.g. grave). Sobre tais adjetivos, veja-se: BORGES NETO, José. **Adjetivos: Predicados Extensionais e Predicados Intensionais**. 1979. Dissertação (Mestrado) – Universidade Estadual de Campinas, Instituto de Estudos da Linguagem, Campinas, 1979, p. 59-66.

¹³⁰⁸ REGINA HELENA COSTA traz exemplos de que discordamos pelas seguintes razões:
a) conceitos constitucionais vagos, que para nós não se adequam à noção de praticabilidade, como já exposto no Capítulo 3 *supra*;
b) alguns conceitos legais como “valor da terra nua” no ITR, que nos parecem ser conceitos indeterminados de experiência, sem finalidade simplificadora. Cf. COSTA, Regina Helena. **Praticabilidade...**, *op. cit.*, p. 248-254 e p. 288-299.

palavras de PAULO VICTOR ROCHA.¹³⁰⁹

A busca da Eficiência-procedimental aparece nessas técnicas com a desnecessidade de esforço no conhecimento, fiscalização, comprovação e análise do caso individual em sua inteireza. Toda norma generaliza, como ensina SCHAUER: toda regra contém uma generalização que seleciona propriedades para o cumprimento de suas finalidades; ao funcionar como inclusões seletivas ao mesmo tempo atua como exclusões seletivas, posto suprimirem outras propriedades dos indivíduos.¹³¹⁰ Aqui tratamos de normas tributárias que generalizam ainda mais em comparação com o modo padrão. Na Generalização percebem-se efeitos na norma produzida de ordem sintático-semântica e semântico-pragmática. Há verdadeiros **entimemas normativos**, uma premissa oculta que não aparece na norma superior e na norma aplicada. Aparece também o uso **metafórico** e **metonímico** da linguagem nos conceitos inseridos normativamente.

Tem-se nessas hipóteses os tão debatidos temas das **ficções e presunções tributárias**, expressões utilizadas com muito pouco rigor pela dogmática no diagnóstico de DIEGO MARTÍN-BARNUEVO FABO, mas que bem servem a uma eficiência-procedimental padronizadora, como aponta PESTANA.¹³¹¹ ÁVILA também identificou as presunções e ficções como formas de padronização, que a seu ver fazem parte da noção de tipificação, vislumbrando nelas um afastamento da capacidade contributiva para uma finalidade extrafiscal; a abstenção “da busca dos efetivos elementos do fato em face da dificuldade de fazê-lo”.¹³¹² Por detrás, ao menos das presunções, “pode haver, e, via de regra há, uma anterior tipificação”, com a escolha de um padrão ou caso médio, que é fechada na previsão legal e que não fica estampada na lei, tendo servido ao legislador “como elemento apenas intelectual”.¹³¹³

A **ficção tributária legal ou regulamentar** é caso de desconsideração completa e absoluta da situação particular que será atingida e que deveria ser considerada se aplicada a norma de competência do modo padrão. A **presunção tributária legal ou regulamentar**

¹³⁰⁹ ROCHA, Paulo Victor Vieira da. **Teoria...**, *op. cit.*, p. 315.

¹³¹⁰ SCHAUER, Frederick. **Las Reglas...**, *op. cit.*, p. 80.

¹³¹¹ FABO, Diego Marín-Barnuevo. Presunciones legales, Presunciones vulgares e Verdades Interinas. In: VALLE, Maurício Dalri Timm do; VALADÃO, Alexsander Roberto Alves; DALLAZEM, Dalton Luiz (coord.). **Ensaio...**, *op. cit.*, p. 356. “[...] as presunções trabalham em favor da padronização – da ‘categorização’, se preferirmos – que a ordem jurídica operativa mais e mais procura implementar nos dias de hoje. Com a complexidade da vida contemporânea, a Administração Pública procura criar ‘standarts’, agrupando situações que, se examinadas no pormenor, poderiam até revelar desigualdades que impediriam tal agrupamento. Contudo, interessa-lhe, inclusive em obséquio ao princípio da eficiência alojado no art. 37, da Constituição Federal, empreender padronizações, às quais as presunções e ficções têm inegável utilidade”. Cf. PESTANA, Marcio. **A Prova...**, *op. cit.*, p. 84. A título exemplificativo, HARET apresenta onze sentidos para “presunção” no Direito Tributário. Cf. HARET, Florence. **Teoria...**, *op. cit.*, p. 83-112.

¹³¹² ÁVILA, Humberto. **Teoria da Igualdade...**, *op. cit.*, p. 82-83.

¹³¹³ DERZI, Misabel de Abreu Machado. **Direito Tributário...**, *op. cit.*, p. 139-140.

absoluta é caso de desconsideração parcial da situação particular de modo absoluto, sem possibilidade de produção de prova contrária. Na desconsideração parcial do caso particular com possibilidade de prova contrária, tem-se a **presunção tributária legal ou regulamentar relativa**.¹³¹⁴ Por fim, tem-se as **presunções hominis** ou **simples**, em que se desconsidera o caso particular na criação de norma individual e concreta. Como se vê, adotamos a divisão clássica entre ficções, presunções legais ou simples (quanto à fonte de emanção) e presunções absolutas e relativas (quanto à derrotabilidade probatória).¹³¹⁵

4.4.2.1.2 *Nem toda ficção ou presunção é caso de praticabilidade tributária*

Toda ficção ou presunção tributária funciona como instrumento da praticabilidade tributária, no sentido em que estamos utilizando neste trabalho? A resposta é não. Recordemos que uma coisa é ser necessário para a aplicação do direito (aplicabilidade), outra é funcionar como técnica para simplificar a aplicação em relação a um modo considerado ordinário (praticabilidade). Nem toda ficção ou presunção tributárias serve à eficiência-procedimental ou visa um atalho em relação ao modo padrão de aplicação normativa, ainda que grande parte o seja. Todas são técnicas de aplicação normativa, mas nem todas são técnicas de praticabilidade tributária.

Toda presunção e ficção bem serve à aplicabilidade do Direito, tornando possível sua aplicação e funcionamento básicos. São as que denominamos de **ficções e presunções sistêmicas**, aquelas que servem de “pressuposto necessário do sistema”, denominadas, por HARET, de “sistêmicas ou presunção de sistema”, posteriormente também chamadas por ela de “presunções de validade” – e sobre as quais aprofundaremos um pouco mais a seguir.¹³¹⁶ Elas fazem parte do modo-padrão de aplicação normativa, não constituindo técnica de

¹³¹⁴ Aponta-se, ainda, na dogmática, as presunções mistas ou qualificadas, que aceitam prova em contrário sob determinadas condições, mas que podemos reduzir à classe das presunções relativas. Como exemplos: PESTANA, Marcio. **A Prova...**, *op. cit.*, p. 84 e p. 86; HARET, Florence. **Teoria...**, *op. cit.*, p. 396. A última autora dá como exemplo a previsão do art. 340 do Código Civil.

¹³¹⁵ Veja-se a respeito: FERRAGUT, Maria Rita. **Presunções no Direito Tributário**. São Paulo: Dialética, 2001, p. 65-66; CARVALHO, Cristiano. **Ficções...**, *op. cit.*, p. 211; SCHERKERKEWITZ, Iso Chaitz. **O uso...**, *op. cit.*, p. 91-93; NAVARRINE, Susana Camila e ASOREY, Rubén O. **Presunciones y Ficciones en el Derecho Tributario**: doctrina, legislación, jurisprudencia. 2. ed. Buenos Aires: Depalma, 2000, p. 10-11 e p. 100; CANTO, Gilberto de Uihôa. **Presunções...**, *op. cit.*, p. 4; MELLO, Gustavo Miguez de. Presunções no Direito Tributário. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). **Caderno de Pesquisas Tributárias nº 9**: Presunções no Direito Tributário. São Paulo: Centro de estudos de Extensão Universitária/Resenha Tributária, 1984. p. 82; BARRETO, Aires Fernandino; GIARDINO, Cléber. As Presunções no Direito Tributário. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). **Caderno...**, *op. cit.*, p. 193-198.

¹³¹⁶ HARET, Florence. **Teoria...**, *op. cit.*, p. 95; HARET, Florence. Regra-Matriz de Incidência Tributária e Presunções: sobre as presunções admissíveis em direito tributário e seus limites. In: CARVALHO, Ana Carolina Papacosta Conte de et al. **VIII Congresso do IBET**: Derivação e Positivização no direito tributário. São Paulo: Noeses, 2011, p. 475.

aplicação mais simples e prática: no caso da ficção sistêmica, que afirmamos ser uma metáfora jurídica, estaríamos quicá diante de um exemplo de **catacrese**, uma metáfora desgastada, tornada hábito linguístico.¹³¹⁷

Citemos, por exemplo, fora do âmbito tributário, mas com efeitos também no Direito Tributário, o art. 3º da LINDB.¹³¹⁸ Recordemos, dentro da área tributária, o art. 204, do CTN, que prevê a “presunção de certeza e liquidez” do crédito tributário inscrito em dívida ativa... ora, essa previsão nada mais é do que a própria presunção de legitimidade de todo e qualquer ato administrativo, considerado atributo desse instituto jurídico como bem aponta HARET.¹³¹⁹ Diríamos mais, ela decorre da presunção de legitimidade de todo e qualquer veículo normativo, como aponta PAULO DE BARROS CARVALHO¹³²⁰, o que é sempre derrotável por prova contrária – ou seja, trata-se da mesma discussão da presunção de constitucionalidade das leis. Tal presunção existiria ainda que não estivesse expressa, não como forma de “facilitar” a aplicação da norma tributária, mas como parte da essência mesma dos atos administrativos de lançamento e de inscrição em dívida ativa. O risco da não distinção é baralhar os conceitos de aplicabilidade e de praticabilidade, tornando-os indistinguíveis e identificados com a totalidade de normas do ordenamento.

Desse modo, somente se enquadram em nosso conceito de praticabilidade tributária por Generalização as ficções e presunções de um segundo nível, que tenham por vetor maior eficiência-procedimental ao facilitar a aplicação da norma superior evitando a realização de prova direta de um determinado fato pela Administração Tributária no momento da expedição de norma individual e concreta, pela desconsideração do caso individual em sua plenitude, inclusive com deslocamentos sintáticos de procedimento: a distribuição diferenciada do ônus probatório ou a vedação de prova (a imposição do silêncio sobre o ponto presumido de forma absoluta). É por tal razão que preferiremos dar nomenclatura diferenciada para as técnicas de praticabilidade que se utilizam de ficções e presunções: não há identificação entre os conjuntos, podendo-se afirmar que o que identificaremos como Abstrações, Padronizações e Indicializações são espécies de presunções e as Fabulações são espécies de ficções (as que servem como técnicas de praticabilidade).

¹³¹⁷ “A catacrese é uma metáfora lexicalizada. Ela já pertence ao léxico da língua e, então, no sentido próprio, deixa de ser um tropo, pois só é um tropo uma construção livre. [...]”. Cf. FIORIN, José Luiz. **Figuras...**, *op. cit.*, p. 36.

¹³¹⁸ Sobre o tema, veja-se: REALE, Miguel. **Filosofia do Direito**. 19. ed. São Paulo: Saraiva, 2002, p. 62.

¹³¹⁹ “Nada mais é que uma presunção ‘*juris tantum*’ de validade da norma posta pelo fisco, considerada válida até que outra linguagem jurídico-prescritiva a expulse do ordenamento. Bem, nessa esteira, surge a indagação: Mas isso não se aplica a tudo no direito? Pois sim”. Cf. HARET, Florence. **Teoria...**, *op. cit.*, p. 95-96.

¹³²⁰ CARVALHO, Paulo de Barros. Notas sobre a Prova no Processo Administrativo Tributário. In: SCHOUERI, Luís Eduardo (coord.). **Direito Tributário: Homenagem a Alcides Jorge Costa**. São Paulo: Quartier Latin, 2003. v. II., p. 864.

Convém, aqui, refletir sobre alguns pontos prévios e que se referem a todas as técnicas de Generalização.

4.4.2.1.3 Identificando ficções e presunções jurídicas e a sua distinção semântico-pragmática

O tema das ficções e presunções é de amplo debate na dogmática, na teoria geral do Direito e na Filosofia do Direito, há muito tempo; mesmo no âmbito do Direito Tributário já foi e vem sendo objeto de profundos estudos específicos, alguns dos quais não desconhecemos.¹³²¹

¹³²¹ NAVARRINE, Susana Camila e ASOREY, Rubén O. **Presunciones...**, *op. cit.*, *passim*; PEREZ DE AYALA, José Luiz. **Las Ficciones em el Derecho Tributário**. Madrid: Derecho Financiero, 1970, *passim*; FABO, Diego Marín-Barnuevo. **Presunciones y técnicas presuntivas en Derecho Tributario**. Madrid: McGraw-Hill / Interamericana de España, 1996, *passim*; FABO, Diego Marín-Barnuevo. **Presunciones legales...**, *op. cit.*, p. 353-386; LAPATZA, José Juan Ferreiro. Las facultades de la Administración en matéria de determinación de tributos. **Revista de Direito Tributário**, São Paulo: Malheiros, n. 68, [1995?], p. 7-18; RODRIGUEZ LOSADA, Soraya. **El principio...**, p. 7-14; CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário, linguagem...**, *op. cit.*, p. 805-808; BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria...**, *op. cit.*, p. 533-561; SOUSA, Rubens Gomes de. Um caso de ficção legal no Direito Tributário: a pauta de valores como base de cálculo do ICM. **Revista de Direito Público**, São Paulo, v. 11, 1970, p. 13-32; HARET, Florence. **Teoria...**, *op. cit.*, *passim*; HARET, Florence. **Regra-Matriz...**, *op. cit.*, p. 467-491; HARET, Florence. Listas taxativas e interpretações da lei tributária: presunções, analogia e Interpretação Extensiva na determinação dos tipos tributários e seus limites na exegese das listas taxativas. In: PAULA JUNIOR, Aldo de et. al. **VII Congresso do IBET: Direito Tributário e os Conceitos de Direito Privado**. São Paulo: Noeses, 2010 *passim*; FOLLADOR, Guilherme Broto. Presunções e ficções fiscais e o princípio da capacidade contributiva. In: GRUPENMACHER, Betina Treiger (Coord). **Tributação...**, *op. cit.*, *passim*; PAOLA, Leonardo Sperb de. **Presunções...**, *op. cit.*, *passim*; FERRAGUT, Maria Rita. **Presunções...**, *op. cit.*, *passim*; FERRAGUT, Maria Rita. Fato gerador presumido. **Revista dos Tribunais: Cadernos de Direito Tributário e Finanças Públicas**. São Paulo: RT, ano 4, n. 16, jul./set. 1996, p. 68-85; CARVALHO, Cristiano. **Ficções...**, *op. cit.*, *passim*; PACHECO, Angela Maria da Motta. **Ficções Tributárias: identificação e controle**. São Paulo: Noeses, 2008, *passim*; SCHERKERKEWITZ, Iso Chaitz. **O uso...**, *op. cit.*, *passim*; CARRAZZA, Roque Antonio; BOTTALLO, Eduardo Domingos. A Não-Incidência do IPI nas operações internas com mercadorias importadas por comerciantes (um falso caso de equiparação legal). **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo: Dialética, n. 140, maio 2007, p. 97-98; OTTALLO, Eduardo Domingos. **Curso...**, *op. cit.*, p. 103-105; CASSONE, Vittorio; CASSONE, Maria Eugenia Teixeira. **Processo...**, *op. cit.*, p. 318-321; PESTANA, Marcio. **A Prova...**, *op. cit.*, p. 83-92; MELO, José Eduardo Soares de. **Processo...**, *op. cit.*, p. 119-122; QUEIROZ, Luís César Souza de. **Sujeição Passiva Tributária**. Rio de Janeiro: Forense, 1999, p. 239 *et seq.*; GONÇALVES, José Artur Lima. **Imposto sobre renda: pressupostos constitucionais**. São Paulo: Malheiros, 2000, p. 152 *et seq.*; MOSCHETTI, Francesco. **El Principio...**, *op. cit.*, p. 307-310; COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Teoria...**, *op. cit.*, p. 166-167; BARRETO, Paulo Ayres. **Imposto...**, *op. cit.*, p. 133-151; VIEIRA, José Roberto. Imposto sobre Produtos Industrializados: uma águia garcia marquiana entre os tributos. In: SANTI, Eurico M D.; ZILVETI, Fernando A.; MOSQUERA, Roberto Q. (coord.). **Tributação das empresas: curso de especialização**. São Paulo: Quartier Latin, 2006, p. 187; VIEIRA, José Roberto. Equiparações de estabelecimentos comerciais a industriais: ficções que tanger o divino ou que tocam o demoníaco? In: MACEDO, Alberto et al. **Direito Tributário e os novos horizontes do processo**. XII Congresso Nacional de Estudos Tributários. São Paulo: Noeses, 2015, p. 675-730; VIEIRA, José Roberto. **IR Fonte...**, *op. cit.*, p. 645-692; FERRAZ JUNIOR, Tercio Sampaio. Equiparação - CTN, art. 51. **Revista dos Tribunais: Cadernos de Direito Tributário e Finanças Públicas**, São Paulo: RT, ano 7, n. 28, p. 9-14, jul./set. 1999, *passim*; CARRAZZA, Roque Antonio. **Reflexões sobre a Obrigação Tributária**. São Paulo: Noeses, 2010, p. 319-328; ZANELATO FILHO, Paulo José. **Notas...**, *op. cit.*, *passim*; ÁVILA,

Num estudo de tipo estrutural do Direito é difícil a identificação de tais técnicas, e a prova disso é a visão de HANS Kelsen, que nos parece bastante acertada no recorte a que se propõe e que, em tais limites, adotamos quase sem reparos.¹³²² Isso foi percebido por DERZI, ao afirmar que o tema é indiferente do ponto de vista estritamente sintático, pois é semântico e da interpretação do direito (ou seja, pragmático).¹³²³ A questão é que uma análise funcional, argumentativo-retórica ou semântico-pragmática demonstra a relevância do tema de forma ainda mais pujante e com efeitos jurídicos que não são desprezíveis, num caminho que Kelsen não trilhou, por escolhas epistemológicas.

Em primeiro plano, assentemos o seguinte: se uma ficção ou uma presunção dependem do cotejo entre o que consta da norma e o mundo natural, de duas, uma: ou o Direito todo é uma ficção com pitadas de presunção, ou elas não existem juridicamente falando. É que o Direito todo, se comparado com o mundo natural, é fundado em ficções e presunções, sem exceção.¹³²⁴ Ele é um constructo artificial que imputa consequências a

Humberto. **Teoria da Igualdade...**, *op. cit.*, p. 82-83; GREGORIO, Ricardo Marozzi. **Preços...**, *op. cit.*, p. 296-305; VITA, Jonathan Barros. **Semiótica das presunções na delimitação da tributação sobre a renda: estudos dos casos do Direito Tributário Internacional**. In: CARVALHO, Ana Carolina Papacosta Conte de et al. **Derivação e Positivização no direito tributário**. VIII Congresso Nacional de Estudos Tributários. São Paulo: Noeses, 2011, p. 617-645; COSTA, Regina Helena. **Praticabilidade...**, *op. cit.*, p. 159-170 e p. 219; PONTES, Helenilson Cunha. **Omissão...**, *op. cit.*, p. 85-100; TÔRRES, Heleno Taveira (coord.). **Transação...**, *op. cit.*, p. 12-15; SAAD, Sergio Sydionir. **Simplificação...**, *op. cit.*, p. 56 *et seq.*; DERZI, Misabel de Abreu Machado. **Tipo...**, *op. cit.*, p. 252-253; VELLOSO, Andrei Pitten. **Fundamentos...**, *op. cit.*, p. 7; ROCHA, Sergio André. **A tributação...**, *op. cit.*, p. 17-18; SCHOUERI, Luís Eduardo. **Distribuição Disfarçada de Lucros**. São Paulo: Dialética, 1996, p. 97-131; MITA, Enrico de. **O Princípio...**, *op. cit.*, p. 241-245; CARVALHO, Paulo de Barros. **Notas sobre...**, *op. cit.*, p. 855-863; PINTO, Tiago Gomes de Carvalho. **O princípio...**, *op. cit.*, p. 213-221; MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). **Caderno de Pesquisas Tributárias nº 9...**, *op. cit.*, *passim*. Nós mesmos, em duas oportunidades, tratamos do tema de forma mais verticalizada, sob um enfoque especificamente sintático-semântico, ocasiões em que eles foram o objeto de debate ou em que eram primordiais para o assunto tratado. Eles não terão, aqui, o espaço necessário para o devido aprofundamento, razão pela qual ficaremos no primordial para a compreensão da Praticabilidade Tributária, esclarecendo eventuais aspectos em que tenhamos revisto algum posicionamento anterior. Cf. CUNHA, Carlos Renato. **O Simples Nacional...**, *op. cit.*, p. 190-216; CUNHA, Carlos Renato. **Legalidade, Presunções e Ficções Tributárias: do Mito à Mentira Jurídica**. **Revista de Direito Tributário Atual**, São Paulo: IBDT, n. 36, jul./dez. 2016, p. 89-108.

¹³²² Kelsen, Hans. **Sobre a Teoria das Ficções Jurídicas**: com especial consideração da filosofia do "como se" de Vaihinger. Trad. Vinicius Matteucci de Andrade Lopes. Rio de Janeiro: Viaverita, 2012, *passim*.

¹³²³ DERZI, Misabel de Abreu Machado. **Direito Tributário...**, *op. cit.*, p. 77.

¹³²⁴ "Ora, primeiramente há que se reconhecer que o direito não é nada efetivamente real. Não há nenhuma parte da realidade efetiva da natureza que possa ser considerada direito. [...] o que é, afinal, uma norma de dever-ser? Nada efetivamente real, mas uma ficção". Cf. HANS Kelsen, **Sobre...**, *op. cit.*, p. 92. "[...] é a linguagem do direito constituindo a realidade jurídica". Cf. CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário: fundamentos...**, *op. cit.*, p. 10; PACHECO, Angela Maria da Motta. **Ficções...**, *op. cit.*, p. 251. "O estudo das presunções e ficções é, freqüentemente, prejudicado pelo embaralhamento das realidades jurídica e extrajurídica. Assim, por exemplo, costuma-se dizer que as ficções falseiam a realidade, ou, em outras palavras, distorcem-na. Tal assertiva, se considerarmos a diferença que, mesmo adotando-se uma postura não positivista, existe entre o universo normativo e o universo fático, é questionável". Cf. PAOLA, Leonardo Sperb de. **Presunções...**, *op. cit.*, p. 47.

determinadas situações que não mantém relação de causalidade – a característica da imputação, tão bem trabalhada por Kelsen –, o que per si já transforma essa tecnologia social numa completa ficção em relação ao mundo natural, num “mundo possível”, o do “dever-ser”.¹³²⁵ Ora, do fato de “ser proprietário” não decorre naturalmente que se tenha que levar a outras pessoas uma parte da riqueza. Nem que essas outras pessoas formem um ser metafísico chamado “Estado”. Aliás, nem que alguém possa olhar para um bem imóvel e dizer: ele é “meu” e falar que isso é “propriedade”. Aliás, nem que um trecho de uma superfície terrestre dividido artificialmente é um “bem imóvel”. A coisa iria longe.

Mas podemos ser mais específicos: se ficção jurídica ocorre quando o Direito desconsidera a realidade, todo o direito positivo brasileiro se funda numa ficção, qual seja, a do conhecimento irrestrito das normas vigentes (art. 3º, LINDB).¹³²⁶ Aliás, todo o Direito Tributário é fundado em presunções: aquelas da capacidade contributiva objetiva, dos “fatos signo-presuntivos de riqueza”.¹³²⁷

Desse modo, causa perplexidade afirmações como a de CARRAZZA acerca da impossibilidade do uso de presunções, ficções e indícios no âmbito tributário, linhas depois por ele reformulada para um uso admitido das presunções, mas com “parcimônia” e “mão avara”.¹³²⁸ Afinal, se há Direito, há ficções e presunções, inclusive e quiçá especialmente no Direito Tributário. Mas aqui talvez haja uma ambiguidade: é que referido autor e a dogmática em geral, quando colocam em debate o tema, não estão tratando das ficções e presunções em gênero, mas já sobre aquelas que são de segundo nível, por assim dizer. Após a fixação das primeiras ficções e presunções fundantes do sistema tributário, teríamos uma “realidade jurídico-tributária” que não pode ser desconsiderada pelo aplicador da norma.¹³²⁹ Não está tal doutrina a tratar, portanto, das **ficções e presunções sistêmicas**, que acabamos de mencionar na subseção anterior e que fazem parte da própria noção de aplicabilidade do direito.

Trata-se, então, de um outro nível de discussão. Ainda assim, fala-se de ficções de um modo que é aceitável pelo amplo uso e consenso, mas que, se bem aprofundado, não nos

¹³²⁵ Kelsen, Hans. **Teoria Pura do Direito**. Trad. João B. Machado. 6. ed. brasileira. São Paulo: Martins Fontes, 2003, p. 86-87. Veja-se também; Kelsen, Hans. **Teoria Geral das Normas**. Trad. José Florentino Duarte. Porto Alegre: Fabris, 1986, p. 31-32.

¹³²⁶ Dizemos que esse caso é de “ficção” por sermos, nós mesmos, a prova empírica disso: o autor deste texto não conhece todas as normas vigentes, nem mesmo tendo formação técnica como bacharel em Direito e em sua área de especialidade acadêmica, o Direito Tributário.

¹³²⁷ Becker, Alfredo Augusto. **Teoria...**, *op. cit.*, p. 534-535. Veja-se também: CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso...**, *op. cit.*, p. 102.

¹³²⁸ CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso...**, *op. cit.*, p. 293, p. 524 e p. 534 *et seq.*; CARRAZZA, Roque Antonio. **Reflexões...**, *op. cit.*, p. 323.

¹³²⁹ E parece ser esse o sentido com o qual o próprio CARRAZZA, em coautoria com BOTTALLO, tratou das ficções em artigo específico. Cf. CARRAZZA, Roque Antonio; BOTTALLO, Eduardo Domingos. **A Não-Incidência...**, *op. cit.*, p. 97-98.

parece acertado. É que muitas vezes o legislador afirma que uma coisa é outra – o que se assemelha a uma ficção se cotejado com o mundo natural ou mesmo jurídico – mas, simplesmente, ele está a imputar as mesmas consequências jurídicas de uma situação a outra. Fá-lo por meio de uma “ficção” textual que é mera abreviatura enunciativa. É o caso do exemplo mais citado de ficção no direito brasileiro, o do art. 1.473, do Código Civil, que prevê que os navios e aeronaves são considerados bens imóveis para fins de garantia de dívida. Ora, obviamente que o legislador não está a afirmar que navios e aviões passam a ter alicerces nem que incidirá, desse modo, o IPTU. Ele apenas está a determinar que o mesmo regime jurídico das garantias de bens imóveis será aplicado a tais bens, sendo indiferente se são fixos, se navegam ou se voam, o que é muito diferente. São casos de remissão legal.¹³³⁰ Esse tipo de “ficção” aparece nos enunciados constantes de textos normativos, mas desaparece no âmbito da construção da norma jurídica, o sentido dos textos. Decorrem da mera comparação entre dispositivos de lei. Não são, propriamente, ficções e presunções, mas meras remissões textuais, “de uma forma linguística abreviada”, nas palavras de Kelsen.¹³³¹ No máximo, por amor à tradição, chamaremos estas de **ficções e presunções textuais** ou de **ficções e presunções em dispositivos legais**.¹³³²

Por fim, tem-se o terceiro nível de ficções e presunções jurídicas em que, a nosso ver, realmente tem-se a desconsideração ou a consideração indireta de uma realidade anteriormente fixada pelo próprio Direito. É que, como faz Kelsen, deve-se diferenciar a instauração do Direito de sua aplicação: “o aplicador do direito encontra-se em uma situação bastante semelhante à do pensamento matemático diante dos conceitos de círculo, elipse,

¹³³⁰ Nesse sentido: OLIVEIRA, Yonne Dolacio de. Presunções no Direito Tributário. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). **Caderno...**, *op. cit.*, p. 367; SCHOUERI, Luís Eduardo. **Distribuição...**, *op. cit.*, p. 105.

¹³³¹ Kelsen, Hans. **Sobre...**, *op. cit.*, p. 74. “[...] nesse caso, numa análise que consideramos ainda superficial do Direito, pois presa apenas ao seu suporte físico, estaríamos tão somente classificando a linguagem natural do legislador entre aquela em que ele preferiu colocar toda a matéria num só dispositivo legal e aquela em que ele preferiu por técnica redacional separar a matéria em dois ou mais dispositivos, utilizando os verbos ‘equiparar’, ‘considerar’, ‘presumir’, v.g”. Cf. CUNHA, Carlos Renato. **O Simples Nacional...**, *op. cit.*, p. 197; CUNHA, Carlos Renato. **Legalidade...**, *op. cit.*, p. 99.

¹³³² São os casos de alguns exemplos mencionados pela dogmática tributária, como a equiparação da remessa de bens à Zona Franca de Manaus à exportação (MELO, José Eduardo Soares de. **Processo...**, *op. cit.*, p. 120). Considera as remissões textuais como ficções, exemplificativamente: PACHECO, Angela Maria da Motta. **Ficções...**, *op. cit.*, p. 299. Diferenciando “equiparação” e “ficção jurídica”: FERRAZ JUNIOR, Tercio Sampaio. **Equiparação...**, *op. cit.*, p. 10-11; CARRAZZA, Roque Antonio; BOTTALLO, Eduardo Domingos. **A Não-Incidência...**, *op. cit.*, p. 97-98. Muitos autores consideram as ficções como as próprias remissões normativas ou sem levar em consideração diferença hierárquica entre o cotejo de normas, como ficções e presunções. Como exemplos: LARENZ, Karl. **Metodologia...**, *op. cit.*, p. 366-369; PAOLA, Leonardo Sperb de. **Presunções...**, *op. cit.*, p. 62-63; FABO, Diego Marín-Barnuevo. **Presunciones y técnicas presuntivas en Derecho Tributario**. Madrid: McGraw-Hill / Interamericana de España, 1996, p. 118-119.

curva, reta *etc.* O juiz não pode estender ou restringir as normas arbitrariamente [...].¹³³³

Nesse ponto KELSEN tende a concordar com a existência de tais institutos, que dependem de prévia fixação da “realidade” do ponto de vista jurídico e a comparação da nova norma com base na anterior; ele “tende”, mas acaba por refutar a possibilidade porque elas seriam analogias que são permitidas pelo próprio direito.¹³³⁴ Esse é o aspecto do qual discordamos do Mestre de Viena, pois consideramos possível falar-se em ficções e presunção jurídicas cotejando a previsão normativa em relação ao que fora instituído pelo próprio Direito (a “realidade” jurídica, o “mundo possível” jurídico). Apesar de vislumbrar como hipótese a existência de ficções jurídicas no cotejo entre a aplicação da norma e a realidade jurídica por ela imposta, KELSEN refuta tal possibilidade por se tratar da aplicação analógica que se dá conforme o próprio direito; ele tem razão, para os casos de analogia na aplicação concreta da norma, quando a autoridade está autorizada a tanto pela lei.¹³³⁵ Ocorre, a nosso ver, que há outras formas de aplicação do Direito que não se enquadram como “analogia” ainda que contenham raciocínio analógico no âmbito pré-jurídico: o legislador nacional aplica a Constituição, expedindo normas gerais em matéria tributária; o legislador ordinário aplica a Constituição e as normas gerais em matéria tributária expedindo leis ordinária *etc.* Havendo um descasamento entre a “realidade jurídica” da norma superior e o da norma aplicada, o enquadramento desse fenômeno em nosso sistema não se daria como a aplicação da analogia pelo juiz e, ainda que sejam situações semelhantes, haveria de se perquirir se existe cláusula autorizativa de “analogia” para os legisladores.¹³³⁶

Pois bem. Este terceiro nível de ficções, que são as que nos interessam, são aquelas a que ANGELA PACHECO se refere como “ficções jurídicas autônomas” e CRISTIANO CARVALHO como “ficções de terceiro grau”, em raciocínio aplicável igualmente às presunções.¹³³⁷ Elas existem, a nosso ver, quando uma norma jurídica expedida a título de aplicação de outra de grau superior, desconsidera ou dá como certa, de forma indireta, a ocorrência de determinada

¹³³³ KELSEN, Hans. **Sobre...**, *op. cit.*, p. 81.

¹³³⁴ *Ibidem*, p. 83-85.

¹³³⁵ KELSEN, Hans. **Sobre...**, *op. cit.*, p. 83-85. A analogia é forma ordinária de “integração normativa” na aplicação da norma ao caso concreto, como cediço. A respeito, veja-se, exemplificativamente: HERRERA MOLINA, Pedro Manuel. Aproximación a la analogía y el fraude de ley en materia tributaria. **Revista de Direito Tributário**, São Paulo: Malheiros, n. 73, 1996, p. 60-66.

¹³³⁶ “No que se refere ao direito, a diferença entre o argumento por analogia jurídica e a ficção jurídica remete à questão da decisão e aplicação do direito. Tem-se essa alternativa não na criação de uma regra por lei, uma vez que aí apenas a ficção tem razão para ser erigida, visto que, nesses casos, a analogia é que é desnecessária. Todavia, no momento de aplicação da regra ao caso concreto é que se pode ter que optar entre uma e outra. A diferença, então, é que a analogia implicará uma interpretação extensiva da regra, sob a justificativa de que as situações em tela se assemelham [...], enquanto a analogia insiste na identidade [...] a ficção, por sua vez, desconsidera a diferença entre os objetos ou situações, transformando uma na outra, de forma a gerar os mesmos efeitos”. Cf. CARVALHO, Cristiano. **Ficções...**, *op. cit.*, p. 73-74.

¹³³⁷ PACHECO, Angela Maria da Motta. **Ficções...**, *op. cit.*, p. 299; CARVALHO, Cristiano. **Ficções...**, *op. cit.*, p. 245.

“realidade jurídica” fixada na norma que se está a aplicar. É perceptível, portanto, na análise dos atos de fala de expedição normativo-legal, do cotejo entre a norma superior e a inferior, deixando marcas na norma expedida.¹³³⁸ Estas denominaremos como **ficções e presunções jurídicas em sentido estrito**.

Em continuidade, pode-se afirmar que a distinção ontológica entre presunções absolutas e relativas é pacífica na dogmática: como visto, se ambas se apresentam como raciocínios indiciários ou abduativos, as primeiras impedem a prova contrária e as segundas apenas distribuem o ônus probatório quanto ao fato presumido, mas a prova de sua inocorrência continua a poder ser realizada, havendo “a transferência do objeto da prova, já que o fato principal não necessita ser provado de forma direta”, como alude FERRAGUT – razão pela qual ela possui nítido caráter processual, produzindo as verdades provisórias a que se refere DIEGO MARTÍN BARNUEVO-FABO.¹³³⁹

A questão controvertida, de há muito, é a existência ou não de diferenças entre as ficções e as presunções absolutas no âmbito jurídico, pois ambas são regras de direito substantivo¹³⁴⁰: quem as diferencia, o faz cotejando a relação entre o contido na norma e o mundo natural – uma relação arbitrária no primeiro caso e indiciária no segundo –, como afirmam CHAÏM PERELMAN, ÂNGELA PACHECO, PAULO AYRES BARRETO, LEONARDO SPERB DE PAOLA, DIEGO MARÍN-BARNUEVO FABO, LUÍS EDUARDO SCHOUERI, JOSÉ LUIS PEREZ DE AYALA e até concordam PONTES DE MIRANDA e BECKER, para, logo em seguida, assentarem que esse cotejo se dá apenas no mundo pré-jurídico, como técnicas legislativas, pois tanto a ficção quanto a presunção absoluta adentram ao mundo jurídico como realidades jurídicas, não mais sendo vistas.¹³⁴¹ Nesse sentido, há quem as diferencie colocando em dúvida a utilidade da

¹³³⁸ Como exemplo de uma ficção, fora do Direito Tributário, tem-se a previsão do art. 55, § 2º, da Lei Federal n. 8.213/91, que determina que a contagem de “tempo de contribuição” para fins de aposentadoria (um conceito constitucional) será realizado, no caso do trabalhador rural e em determinadas condições de tempo, pela contagem do “tempo de serviço”: a equiparação dos conceitos previstos entre normas hierarquicamente diferentes se faz com a desconsideração completa de comprovação de “contribuição” para fins de contagem de tempo para o benefício.

¹³³⁹ FERRAGUT, Maria Rita. **Presunções...**, *op. cit.*, p. 66-73; FABO, Diego Marín-Barnuevo. **Presunciones legales...**, *op. cit.*, p. 375 *et seq.* Veja-se também: PERELMAN, Chaïm. **Lógica Jurídica**. Trad. Vergínia K. Pupi. São Paulo: Martins Fontes, 2000, p. 83-84; XAVIER, Alberto. **Do Lançamento: teoria...**, *op. cit.*, p. 338; PAOLA, Leonardo Sperb de. **Presunções...**, *op. cit.*, p. 64-73; MOSCHETTI, Francesco. **El Principio...**, *op. cit.*, p. 303 *et seq.*; QUEIROZ, Luís César Souza de. **Sujeição...**, *op. cit.*, p. 239; CARVALHO, Cristiano. **Ficções...**, *op. cit.*, p. 214; GONÇALVES, José Artur Lima. **Imposto...**, *op. cit.*, p. 152; COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Teoria...**, *op. cit.*, p. 166-167; VIEIRA, José Roberto. **Imposto...**, *op. cit.*, p. 187; ROCHA, Paulo Victor Vieira da. **Teoria...**, *op. cit.*, p. 299; OLIVEIRA, Yonne Dolacio de. **Presunções...**, *op. cit.*, p. 370-373.

¹³⁴⁰ BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria...**, *op. cit.*, p. 548-549; FERRAGUT, Maria Rita. **Presunções...**, *op. cit.*, p. 64; COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Teoria...**, *op. cit.*, p. 166-167; PAOLA, Leonardo Sperb de. **Presunções...**, *op. cit.*, p. 61 e p. 154; PEREZ DE AYALA, José Luiz. **Las ficciones...**, *op. cit.*, p. 21; FABO, Diego Marín-Barnuevo. **Presunciones y técnicas...**, *op. cit.*, p. 122; SOUSA, Rubens Gomes de. **Um caso...**, *op. cit.*, p. 24-25. Em sentido contrário, afirmando ter a presunção absoluta caráter processual: SCHOUERI, Luís Eduardo. **Distribuição...**, *op. cit.*, p. 115-121.

¹³⁴¹ PERELMAN, Chaïm. **Lógica...**, *op. cit.*, p. 84-85; PACHECO, Angela Maria da Motta. **Ficções...**,

distinção, posto os efeitos e os limites jurídicos de utilização serem os mesmos.¹³⁴²

Nossa posição anterior foi a de considerar a distinção entre elas irrelevante do ponto de vista jurídico, seja porque eventuais diferenças se encontrariam no âmbito pré-jurídico, seja porque o regime jurídico a elas aplicável seria o mesmo.¹³⁴³ Com as lentes do enfoque semântico-pragmático, contudo, nossa conclusão é diversa. Observando o ato de enunciação e as marcas por ele deixadas na norma criada, **é possível vislumbrar institutos diferentes e com diferentes regimes e limites.**

Em ambos os casos, há um raciocínio implícito que o cientista do Direito pode perceber no cotejo entre a norma de competência, o caso a ser atingido e a norma expedida (em que está a generalização), que podemos encontrar na reconstrução racional da *mens legislatoris*, encontrável pela isotopia da norma expedida e por seu contexto (norma de competência aplicada e condutas a serem atingidas). Daí falarmos em entimemas normativos, que transparecem apenas numa análise semântico-pragmática do procedimento de positivação como um todo, recordando que a criação/aplicação normativa é um ato de fala concreto, com emissores e destinatários. Isso também foi observado, com outras palavras, por HARET.¹³⁴⁴

Desse modo, podemos apresentar as seguintes definições, visando uma aplicação das três dimensões semióticas aos institutos sob análise: a) a **presunção relativa legal ou regulamentar** é a classificação científica que identifica uma norma jurídica geral e abstrata veiculada por lei ou por regulamento, que determina a distribuição do ônus probatório, de forma a permitir a comprovação indireta de conceitos fixados por norma superior, por meio da

op. cit., p. 267; BARRETO, Paulo Ayres. **Imposto...**, *op. cit.*, p. 138; SCHOUERI, Luís Eduardo. **Distribuição...**, *op. cit.*, p. 115-121; PEREZ DE AYALA, José Luiz. **Las ficciones...**, *op. cit.*, p. 21-23; FABO, Diego Marín-Barnuevo. **Presunciones y técnicas...**, *op. cit.*, p. 142-143; PAOLA, Leonardo Sperb de. **Presunções...**, *op. cit.*, p. 58-84 e p. 263; PONTES DE MIRANDA, Francisco Cavalcanti. **Tratado de Direito Privado**. Parte Geral. 3. ed. Rio de Janeiro: Borsoi, 1970, Tomo I, p. 447-448; BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria...**, *op. cit.*, p. 539-540. Veja-se também: FERRAGUT, Maria Rita. **Presunções...**, *op. cit.*, p. 64-65; QUEIROZ, Luís César Souza de. **Sujeição...**, *op. cit.*, p. 239-240; NAVARRINE, Susana Camila e ASOREY, Rubén O. **Presunciones...**, *op. cit.*, p. 7-10; VIEIRA, José Roberto. **Imposto...**, *op. cit.*, p. 187.

¹³⁴² Exemplificativamente: FERRAGUT, Maria Rita. **Presunções...**, *op. cit.*, p. 65; SOUSA, Rubens Gomes de. **Um caso...**, *op. cit.*, p. 25.

¹³⁴³ CUNHA, Carlos Renato. **O Simples Nacional...**, *op. cit.*, p. 195-200; CUNHA, Carlos Renato. **Legalidade...**, *op. cit.*, p. 97-98. Trataram-se, como exposto, de análises estritamente sintático-semânticas, e, em tal recorte, visualizar marcas diferenciais entre ficções e presunções absolutas não nos parece possível. Nesse sentido, LEONARDO SPERB DE PAOLA também considera identificadas as presunções absolutas e as ficções no âmbito sintático, diferenciando-as em outras dimensões de análise. Cf. PAOLA, Leonardo Sperb de. **Presunções...**, *op. cit.*, p. 81-83.

¹³⁴⁴ “[...] é no enunciado normativo das presunções que iremos ‘resgatar’ ou ‘recuperar’ em forma de simulacro uma instância do passado. Há quem diga, por outra maneira, que esta se encontra na implicitude do texto. Tanto como forma implícita quanto como modo explicitado no texto jurídico, como enunciação-enunciada, o estudo da enunciação da regra presuntiva é de extremo interesse para o aprofundamento que se pretende neste trabalho. Exemplificando: é fundamental para a distinção entre ficção e presunção e seus efeitos jurídicos no ordenamento [...]”. Cf. HARET, Florence. **Teoria...**, *op. cit.*, p. 137.

comprovação de conceitos indiciários que com ele mantenham uma relação metonímica, permitida a prova em contrário no momento da expedição da norma individual e concreta; b) a **presunção absoluta legal ou regulamentar** é a classificação científica que identifica uma norma jurídica geral e abstrata veiculada por lei ou por regulamento, que considera verificada a ocorrência de conceitos fixados por norma superior com a comprovação da ocorrência de conceitos indiciários que com eles mantenham uma relação metonímica, sem permissão de prova em contrário no momento da expedição da norma individual e concreta; c) a **ficção legal ou regulamentar** é a classificação científica que identifica uma norma jurídica geral e abstrata veiculada por lei ou por regulamento, que considera verificada a ocorrência de conceitos fixados por norma superior com a comprovação da ocorrência de conceitos que com eles não mantém relação metonímica, desconsiderando-os, sem permissão de prova em contrário no momento da expedição da norma individual e concreta e d) a **presunção simples ou hominis** é a classificação científica que identifica uma norma individual e concreta veiculada por ato administrativo ou judicial, que considera verificada a ocorrência de um fato com a comprovação da ocorrência de fatos indiciários que com eles mantém relação metonímica.

Pois bem. Isso posto, e tendo em mente que a Generalização envolve técnicas de praticabilidade que se utilizam de ficções e presunções, mas que existem ficções e presunções que não são técnicas de praticabilidade, tratemos delas no que interessa em nosso estudo. Dividimo-las em dois grandes grupos, as **Desconsiderações** (generalizações abstratas)¹³⁴⁵, que se dão no âmbito das normas gerais e abstratas, seja no nível legal – em que teríamos **ficções e presunções legais** – seja no nível regulamentar – **ficções e presunções regulamentares** e as **Indicializações** (generalizações concretas)¹³⁴⁶, que aparecem em normas individuais e concretas – as **presunções simples** ou **hominis**. Isto posto, no nível de normas gerais e abstratas, elas podem se manifestar por meio do que denominaremos de **Abstração**, em que há presunções afetas à hipótese da norma tributária, em que se permite o uso de indícios para a incidência normativa, a **Padronização**, em que se criam médias, padrões, estimativas em relação à quantificação do tributo, por meio de

¹³⁴⁵ Nas classificações de obras específicas sobre o tema da praticabilidade, a técnica de Generalização por Abstração é mencionada por REGINA HELENA COSTA, ao tratar das “presunções” e “ficções”, dentro do gênero “abstrações generalizantes”. Cf. COSTA, Regina Helena. **Praticabilidade...**, *op. cit.*, p. 162-169. Também é o mote principal das discussões de MISABEL DERZI sobre o “modo de pensar tipificante”, sob os aspectos horizontal e vertical, que abrange parte do que aqui tratamos. Cf. DERZI, Misabel de Abreu Machado. **Direito Tributário...**, *op. cit.*, p. 325-326.

¹³⁴⁶ Nas classificações de obras específicas sobre o tema da praticabilidade, a técnica de Generalização por Indicialização é mencionada por Regina Helena Costa, ao tratar dos “indícios”, dentro do gênero “abstrações generalizantes”. Cf. COSTA, Regina Helena. **Praticabilidade...**, *op. cit.*, p. 169-170. Também é o mote principal das discussões de MISABEL DERZI sobre o “modo de pensar tipificante” sob o aspecto vertical. Cf. p. 329-335.

presunções e por meio da **Fabulação**, em que a desconsideração da realidade fática ou jurídica é completa; ou no nível das normas individuais e concretas, que estipulamos como **Indicialização**.

Nas Desconsiderações temos o que DERZI chama de “modo de pensar tipificante”, no sentido de “tipo” não como “conceito fechado” ou *tatbestand*, como comumente vemos no Brasil¹³⁴⁷, mas como “padrão” que leva em consideração a “média dos casos ou o tipo freqüente, tendo como base as circunstâncias normais ou usuais ditadas pela experiência da vida, com abandono das diferenças individuais relevantes do ponto de vista jurídico”, erigindo “padrões ou métricas para cálculo do tributo” e “desprezando as diferenças individuais na aplicação da lei, cuja apuração, em cada caso concreto, embora legalmente obrigatória, seria excessivamente onerosa ou difícil para a Administração”.¹³⁴⁸ Não olvidemos, contudo, que “[e]sse modo de pensar, na maior parte das vezes, também tende a se converter em conceito fechado”.¹³⁴⁹ Desta feita, a Abstração, a Padronização e a Fabulação também são rígidas, fechadas, não graduáveis: são entrincheiradas, para utilizar a denominação de SCHAUER.¹³⁵⁰ Não se confundem com a Polissemização, de que antes tratamos, nem com o modo padrão esperado para normas de incidência tributária, que também se utiliza de conceitos fechados, mas que não desconsideram o caso individual. Vejamo-las em maiores detalhes.

4.4.2.2 A Desconsideração (generalização do caso concreto em norma geral e abstrata – ficções e presunções legais e regulamentares)

4.4.2.2.1 A Abstração

Consideraremos **Abstração**¹³⁵¹ o caso de presunção legal ou regulamentar que

¹³⁴⁷ Por todos: XAVIER, Alberto. **Os Princípios...**, *op. cit.*, p. 57-99. Veja-se a subseção 5.3.4.3, *infra*.

¹³⁴⁸ DERZI, Misabel de Abreu Machado. **Direito Tributário...**, *op. cit.*, p. 66-67. Veja-se também: LARENZ, Karl. **Metodologia...**, *op. cit.*, p. 310 *et seq.*; RIBEIRO, Ricardo Lodi. **A Tipicidade...**, *op. cit.*, p. 221-226.

¹³⁴⁹ DERZI, Misabel de Abreu Machado. **Direito Tributário...**, *op. cit.*, p. 317.

¹³⁵⁰ SCHAUER, Frederick. **Las reglas...**, *op. cit.*, p. 98 *et seq.* Daí não adotarmos a classificação de REGINA HELENA COSTA incluindo a expressão “abstração generalizante” como uma das técnicas de praticabilidade: é que a expressão denota também os conceitos fechados que são o “normal”, o “esperado” nas normas de incidência tributária, não possuindo a nota da praticabilidade como técnica simplificadora, ainda que, como toda e qualquer norma jurídica, tenham a nota da aplicabilidade, além de incluírem uma técnica distinta de simplificação, a “polissemização”. Veja-se: COSTA, Regina Helena. **Praticabilidade...**, *op. cit.*, p. 159-188.

¹³⁵¹ HERRERA MOLINA utilizaria o termo “tipificação” para o uso de presunções em relação à hipótese tributária e “padronização” para o aspecto quantitativo da norma tributária. Tendo em vista a ambiguidade do termo “tipo” e as ponderações que faremos na subseção 5.3.4.3, *infra*, preferimos adotar nomenclatura diversa no primeiro caso. Veja-se: HERRERA MOLINA, Pedro Manuel. **Capacidad Economica y Sistema Fiscal (Análisis del Ordenamiento Español a la luz del Derecho Aleman)**. Madrid: Marcial Pons, 1998, p. 139.

serve para maior eficiência na aplicação normativo-tributária – excluindo, portanto, as chamadas presunções sistêmicas – em que se considera verificada a ocorrência de conceitos fixados por norma superior com a comprovação da ocorrência de conceitos indiciários, em relação aos critérios da **hipótese normativa** – o “fato gerador” abstrato. Vale dizer, presume-se a ocorrência da hipótese – em todos ou em algum de seus critérios – com base num indício.

No caso das presunções – o que se aplica tanto às descon siderações quanto às padronizações e às indicializações –, o entimema – “o resultado do processo lógico mediante o qual do fato conhecido cuja existência é certa se infere o fato desconhecido cuja existência é provável”, como afirma BECKER, em que não há certeza, só probabilidade, como aduzem GILBERTO ULHÔA CANTO, CARRAZZA, AIRES BARRETO e CLÉBER GIARDINO – tem caráter metonímico.¹³⁵² A metonímia jurídica é perceptível porque nesse tipo de raciocínio há uma ligação semântica entre o fato conhecido (o indício) e o fato desconhecido (fato presumido), sendo que esta inferência ocorre numa relação de causa e efeito, como se aduz da definição de PACHECO, ou entre fatos “vizinhos ou conexos”, como afirma GASTINES.¹³⁵³ Este raciocínio é uma presunção.¹³⁵⁴ Se o raciocínio decorre de dedução ou indução, há intenso debate doutrinário¹³⁵⁵; a discussão não vem muito ao caso, mas, ao menos no caso das presunções, parece-nos ser possível tratar-se de um raciocínio abdu tivo.¹³⁵⁶ Sua ligação com o argumento de analogia também é clara, como apontado por FLORENCE HARET.¹³⁵⁷

Aqui, o emissor da norma, ao aplicar um conceito previsto em norma superior, fixa na norma expedida que ele estará presente – daí o entimema – com a comprovação de um conceito que mantém com ele uma relação metonímica – daí a metonímia. Como exemplo, a

¹³⁵² BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria...**, *op. cit.*, p. 538; CANTO, Gilberto de Ulhôa. **Presunções...**, *op. cit.*, p. 3; CARRAZZA, Roque Antonio. **Reflexões...**, *op. cit.*, p. 319; BARRETO, Aires Fernandino; GIARDINO, Cléber. **As Presunções...**, *op. cit.*, p. 187. Veja-se também: CARVALHO, Cristiano. **Ficções...**, *op. cit.*, p. 210. FLORENCE HARET também vislumbra o possível caráter de entimema nas presunções. Cf. HARET, Florence. **Teoria...**, *op. cit.*, p. 110.

¹³⁵³ PACHECO, Angela Maria da Motta. **Ficções...**, *op. cit.*, p. 267; GASTINES, Louis de. **Les Présomptions en Droit Administratif**. Paris: L.G.D.J, 1991, p. 123.

¹³⁵⁴ PAOLA, Leonardo Sperb de. **Presunções...**, *op. cit.*, p. 72-73; CARVALHO, Cristiano. **Ficções...**, *op. cit.*, p. 210.

¹³⁵⁵ Sobre o tema, veja-se, como exemplos: CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso...**, *op. cit.*, p. 531; HARET, Florence. **Teoria...**, *op. cit.*, p. 109-111 e p. 171-181; FERRAZ, Roberto. Presunção em Direito Tributário. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). **Caderno...**, *op. cit.*, p. 492 *et seq.* Exemplificativamente, o administrativista francês LOUIS DE GASTINES afirma que a presunção decorre de um raciocínio indutivo. Cf. GASTINES, Louis de. **Les Présomptions...**, *op. cit.*, p. 123.

¹³⁵⁶ “A indução parte de constatações de que um resultado está presente quando um caso está presente para concluir, por generalização, a regra. No caso da indução, não se introduz novo vocabulário, apenas se generaliza as observações. A verdade dessa generalização não é garantida pelas premissas. Porém, há algum grau de suporte probabilístico da conclusão pelos eventos observados. A abdução, por sua vez, parte da observação de um resultado para concluir que algo ocorreu como sua causa, dada a assunção de uma regra que correlaciona aquela causa com o resultado. [...]”. Cf. MARANHÃO, Juliano Souza de Albuquerque. **Positivismo Jurídico Lógico-Inclusivo**. São Paulo: Marcial Pons, 2012, p. 84.

¹³⁵⁷ HARET, Florence. **Listas...**, *op. cit.*, p. 450.

norma de competência autoriza o legislador a instituir imposto sobre a “renda” e este o faz afirmando que o tributo incidirá quando houver “receita bruta”: há uma relação de causa e efeito provável entre auferir “receita bruta” e auferir “renda (lucro)”, é o normal e o esperado numa atuação empresarial.¹³⁵⁸

As Abstrações podem ser veiculadas com o uso de presunções absolutas ou relativas, ou seja, podem ser **monológicas** ou **dialógicas**. Como exemplos do primeiro caso, tem-se a previsão do art. 5º, I, “d”, da Lei 4.502/64, secundada pelo art. 36, VI, do Regulamento do IPI (Decreto Federal n. 7.212/2010) que considera ocorrido o fato gerador no quarto dia da emissão da nota fiscal. Há um raciocínio indiciário entre “emitir a nota” e a “saída do estabelecimento”, tratando-se de uma presunção absoluta fixada em regulamento.¹³⁵⁹ Como exemplo do segundo caso, recordamos a presunção de omissão de receita ou rendimento por movimentação financeira (art. 42, da Lei Federal n. 9.430/97).

4.4.2.2.2 A Padronização

Por sua vez, consideraremos **Padronização**¹³⁶⁰ o caso de presunção legal ou regulamentar que serve para maior eficiência na aplicação normativo-tributária – excluindo, portanto, as chamadas presunções sistêmicas – em que se considera verificada a ocorrência de conceitos fixados por norma superior com a comprovação da ocorrência de conceitos indiciários, em relação aos **critérios de quantificação do tributo** – tema afeto ao consequente normativo, portanto.

Vale dizer, presume-se o valor a ser pago com base num indício, em sua totalidade ou ao menos em relação à base de cálculo, utilizando-se de médias ou estimativas. Tratam-se das técnicas conhecidas como *forfaitaire* no Direito Tributário Francês, chamadas de forfetização no neologismo de ZILVETI.¹³⁶¹ São meios indiretos de fixação da base de cálculo tributária, que, na França, podem ser também previstas em lei diretamente e que são também comuns em Portugal.¹³⁶² Como recordam CASALTA NABAIS, CARLOS TABOADA, PAULO VICTOR

¹³⁵⁸ O exemplo é real e de todos conhecido. É o que ocorre no IRPJ sob o regime do lucro presumido (art. 44 do CTN) e no regime do Simples Nacional (LC n. 123/06).

¹³⁵⁹ Anotamos que CASSONE, em sentido contrário, entende tratar-se de uma ficção. Cf. CASSONE, Vittorio; CASSONE, Maria Eugenia Teixeira. **Processo...**, *op. cit.*, p. 320.

¹³⁶⁰ “Para se evitar a aplicação, a prova difícil, para se evitar o esmiuçamento do caso concreto, se passa a julgar com uma outra norma, mais específica, mais concreta; isso se chama padronização, e se chama praticabilidade. Esse fenômeno ocorre no Poder Judiciário e no Poder Executivo”. Cf. DERZI, Misabel de Abreu Machado. **Princípio...**, *op. cit.*, p. 178. Veja-se também: HERRERA MOLINA, Pedro Manuel. **Capacidad...**, *op. cit.*, p. 139.

¹³⁶¹ ZILVETI, Fernando Aurélio. **Simplicius...**, *op. cit.*, p. 182.

¹³⁶² Trotabas separa as formas de avaliação tributária em diretas (pela declaração do contribuinte e pela avaliação administrativa) e automáticas (por indícios ou por *forfaits*), além da diferença entre impostos específicos e impostos *ad valorem*. TROTABAS, Louis. **Science...**, *op. cit.*, p. 26-37 (em especial p. 32-33). Sobre métodos indiretos de apuração em Portugal, veja-se: NABAIS, José

ROCHA e ANDREI PITTEN VELLOSO, na Alemanha se as chama de *Pauschalerung* traduzível como “padronização”, “quantificação”, “globalização”, “estimativa genérica” ou “englobamento total” que consiste numa “tipificação aplicada à determinação de valores”, termo em que TIPKE e LANG incluem “tipificações e liquidações por cálculo aproximativo”.¹³⁶³ Na Espanha são também conhecidas como “*imposición a tanto alzado*”.¹³⁶⁴

As padronizações também podem ser veiculadas com o uso de presunções absolutas ou relativas, ou seja, podem ser **monológicas** ou **dialógicas**. Recordemos da base de cálculo do IRPJ na sistemática do lucro presumido como exemplo do primeiro caso ou o valor da operação no ICMS sob o regime de substituição tributária “para a frente”, no contexto do entendimento atual do STF sobre a matéria.¹³⁶⁵

Ademais, como veremos no Capítulo 6 de forma mais detalhada, em relação à norma de incidência tributária existem padronizações que permitem o retorno ao caso concreto de forma individualizada – que denominaremos de **padronização procedimental** – e existem alguns poucos casos nos quais nosso ordenamento jurídico permite a fixação de médias ou padrões sem que haja a necessidade de instrumentos de particularização completa, que denominaremos de **padronização substancial**, distinção cuja relevância ficará clara oportunamente.¹³⁶⁶

4.4.2.2.3 A Fabulação

Consideraremos **Fabulação** o caso de ficção legal ou regulamentar que serve para maior eficiência na aplicação normativo-tributária – excluindo, portanto, as chamadas ficções sistêmicas – em que se considera verificada a ocorrência de conceitos fixados por norma superior com a comprovação da ocorrência de conceitos que com eles não mantêm relação metonímica, desconsiderando-os.

No caso das ficções, o entimema decorre de um raciocínio metafórico. Expande-se o campo semântico de um conceito (o fixado na norma expedida) a outro (o fixado na norma superior que se está a aplicar), daí a dogmática falar em previsão de fato jurídico diverso do

Casalta. **Direito...**, *op. cit.*, p. 319-325.

¹³⁶³ FROSI, Flávia Gehlen. **A aplicação...**, p. 10 (nota 6); NABAIS, José Casalta. **O dever...**, *op. cit.*, p. 623; TABOADA, Carlos Palao. *Metodos y procedimientos de determinación de las bases imponibles*. **Revista de Direito Tributário**, São Paulo: Malheiros, ano 7, n. 23-24, jan./jun. 1983, p. 12; ROCHA, Paulo Victor Vieira da. **Teoria...**, *op. cit.*, p. 300; VELLOSO, Andrei Pitten. **Fundamentos...**, *op. cit.*, p. 6; TIPKE, Klaus; LANG, Joachim. **Direito...**, *op. cit.*, p. 233. Note-se que o tradutor da última obra preferiu a expressão “tipificação de bases calculatórias” para o termo.

¹³⁶⁴ TABOADA, Carlos Palao. **Metodos...**, *op. cit.*, p. 12.

¹³⁶⁵ Sobre tais temas, vide: subseções 7.3.5 e 7.5.3, *infra*.

¹³⁶⁶ Vide as subseções 5.5.3.2 e 5.5.3.3, *infra*. Referida distinção possui relação com a classificação apresentada por SÉRGIO ANDRÉ ROCHA, já comentada na subseção 4.1. Cf. ROCHA, Sergio André. **Modelos...**, *op. cit.*, p. 355-357.

constante em outra norma, de fato que se sabe falso, de modificação de conceito oriundo do próprio direito *etc.*¹³⁶⁷ Não deixa de ser um modo de romantizar as ficções tributárias: metáforas jurídicas! Isso não significa que, juridicamente, sejam todas “belas”, como veremos mais tarde. Kelsen vê-las como um raciocínio analógico, o que não deixa de ser real eis que as analogias nada mais são que metáforas, como afirma Perelman.¹³⁶⁸ São nítidos usos da função fabuladora da linguagem, na classificação de Alf Ross, ou da função ficcional, na nomenclatura de Cristiano Carvalho, sendo ela verificável na dimensão ilocucionária da fala, como ensina John R. Searle.¹³⁶⁹

O emissor da norma, ao aplicar um conceito previsto em norma superior, desconsidera-o, fixando na norma expedida que ele estará presente – daí o entimema – com a comprovação de um conceito que não mantém com ele uma relação metonímica – daí a metáfora. Um exemplo pode auxiliar na compreensão: a Constituição (norma superior) alude ao conceito “empregador”, que possui um conceito jurídico fixado em outro ramo do Direito, incorporado no Direito Tributário por força do art. 110 do CTN; o legislador, ao aplicar a Constituição expedindo lei ordinária de instituição de tributo, afirma que “Pessoas Jurídicas de Direito Público” são “empregadores” em relação a servidores públicos estatutários, relacionando conceitos jurídicos bastante diversos. Ao fazê-lo, desconsiderou o conceito da norma superior colocando outro em seu lugar; desconsiderou o caso concreto, igualando-o de forma ficcional ao conceito da norma superior numa generalização.¹³⁷⁰ Ainda poderíamos mencionar dentre os numerosos exemplos, a desconsideração da personalidade jurídica, que desconsidera a realidade jurídica da personalidade para determinados fins¹³⁷¹ e a

¹³⁶⁷ Como exemplos: PACHECO, Angela Maria da Motta. **Ficções...**, *op. cit.*, p. 267; CARVALHO, Cristiano. **Ficções...**, *op. cit.*, p. 247.

¹³⁶⁸ Kelsen, Hans. **Sobre...**, *op. cit.*, p. 83-84; PERELMAN, Chaïm. **Retóricas**, *op. cit.*, p. 336-337. Note-se que Cristiano Carvalho diferencia, em profunda análise, as “analogias”, as “metáforas” e as “ficções”; realmente são diversas, e o que estamos a afirmar é que as ficções jurídicas possuem, de forma oculta, uma metáfora do aplicador da norma, que pode ser considerada como um raciocínio analógico. Cf. CARVALHO, Cristiano. **Ficções...**, *op. cit.*, p. 71-78.

¹³⁶⁹ ROSS, Alf. **Lógica de las normas**. Trad. Jose S. P. Hierro. Madrid: Editorial Tecnos, 1971, p. 37 *et seq.*; SEARLE, John R. **Expressão e Significado**: estudos da teoria dos atos da fala. Trad. Ana Cecília G. A. de Camargo e Ana Luiza Marcondes Garcia. São Paulo: Martins Fontes, 2002, p. 106-107. Veja-se também: CARVALHO, Cristiano. **Ficções...**, *op. cit.*, p. 87-88; WARAT, Luis Alberto. **O Direito...**, *op. cit.*, p. 68-69.

¹³⁷⁰ O exemplo é real e se refere à previsão do art. 12, inciso I, alínea “h”, da Lei Federal n. 8.212/91 em cotejo com a redação do art. 195, inciso I, CF/88 antes da modificação da EC n. 20/98.

¹³⁷¹ HARET, Florence. **Teoria...**, *op. cit.*, p. 256; CARVALHO, Cristiano. **Ficções...**, *op. cit.*, p. 292; CARVALHO, Cristiano. Presunções e Ficções na Imposição de Sanções Tributárias. In: CARVALHO, Ana Carolina Papacosta Conte de *et al.* **Derivação e Positivização no direito tributário**. VIII Congresso do Instituto Brasileiro de Estudos Tributários. São Paulo: Noeses, 2011, p. 327-328. “Segundo a doutrina do ‘disregard entity person’, a autonomia patrimonial da pessoa jurídica é desconsiderada em situações de fraude e abuso de gestão empresarial e em hipóteses em que, excepcionalmente, admite-se a constrição patrimonial dos administradores. Não se trata de uma despersonalização da sociedade, mas de afastamento temporário da personalidade jurídica”. Cf. GRUPENMACHER, Betina Treiger. A aplicação do incidente de desconsideração de personalidade jurídica, previsto no novo Código de Processo Civil aos processos judiciais e

consideração de que o estabelecimento é uma pessoa jurídica, comuns no ICMS (art. 12, inciso I, LC 87/96) e no IPI (art. 51, Parágrafo Único, CTN) pelo “princípio da autonomia dos estabelecimentos”.¹³⁷²

4.4.2.3 A Indicialização (generalização do caso concreto em norma individual e concreta – Presunções *hominis*)

A **Indicialização**, como subtécnica da Generalização, desconsidera critérios do caso concreto no âmbito de normas individuais e concretas, o que não seria de se esperar na “língua” culta do Direito Tributário que exige a mais completa Individualização na aplicação normativa concreta. Aqui, ao expedir um ato administrativo concreto como por exemplo o da constituição do crédito contido no veículo “lançamento tributário”, a autoridade administrativa considera elementos do caso individual para compor os critérios da norma que expede, mas de forma indireta, num raciocínio indutivo que pode ou não ficar expresso – conforme a motivação do ato –, permitindo o dialogismo da prova contrária, no que acaba por também incluir um deslocamento sintático do procedimento em relação ao ônus da prova, redistribuída ao sujeito passivo.

Trata-se do que é amplamente conhecido como **presunções simples ou** , que se referem ao âmbito das provas no momento da expedição de normas individuais e concretas, em que o aplicador, sem ter acesso ou desconsiderando o fato que deve ser comprovado, chega a ele indiretamente por indícios.¹³⁷³ Obviamente, num sentido amplo, toda presunção é legal.¹³⁷⁴ a autoridade administrativa somente poderá se utilizar de presunções se autorizado por normas superiores; mas a distinção é relevante porque os limites de aplicação da técnica de praticabilidade, aqui, são mais intensos. Na Indicialização não há as mesmas características da Desconsideração. Não se igualam situações de vários contribuintes pois o ato se refere a um só: generaliza-se a situação específica, sem a análise aprofundada do fato concreto ou da situação específica do sujeito passivo, como seria de se esperar na aplicação da norma legal superior.¹³⁷⁵

administrativos em matéria tributária. In: MACEDO, Alberto *et al.* **Direito Tributário e os novos horizontes do processo**: XII Congresso do IBET. São Paulo: Noeses, 2015, p. 176.

¹³⁷² Vide a subseção 7.3.8, *infra*.

¹³⁷³ PACHECO, Angela Maria da Motta. **Ficções...**, *op. cit.*, p. 259-261; CARVALHO, Cristiano. **Ficções...**, *op. cit.*, 214; PAOLA, Leonardo Sperb de. **Presunções...**, *op. cit.*, p. 71.

¹³⁷⁴ HARET, Florence. **Teoria...**, *op. cit.*, p. 392; FERRAGUT, Maria Rita. **Presunções...**, *op. cit.*, p. 65-66; CARVALHO, Cristiano. **Ficções...**, *op. cit.*, p. 211.

¹³⁷⁵ Na França, o *forfait* pode ser fixado em presunções legais, como vimos, mas também pela Administração (*forfait administratif*) ou contratualmente entre o Estado e o sujeito passivo (*forfait contractuel*). Cf. TROTABAS, Louis. **Science...**, *op. cit.*, p. 32-33. O caso brasileiro é semelhante, havendo alguns exemplos de regimes especiais consensuais, como veremos nas subseções 6.4.4.2 e 7.5.4 *infra*.

Na técnica sob comento parte-se de um fato indireto, um indício e, comprovado ele, presume-se – por acarretamento semântico-pragmático – a ocorrência do fato principal (o fato presumido), este sim dentro do campo semântico da norma legal que se está a aplicar, por hponímia.¹³⁷⁶ Nesses casos, tendo em vista a efetiva verificação do caso concreto por meio de indícios, poder-se-ia falar de um típico raciocínio indutivo.

A relação entre o fato indiciário e o fato presumido é de metonímia. Daí falarmos em entimemas normativos, que transparecem apenas numa análise semântico-pragmática do procedimento de positivação como um todo, como já explicitado nos casos de Desconsideração. Do mesmo modo, há amplo debate e estudos específicos sobre o tema, e toda a discussão que apresentamos sobre as presunções anteriormente poderia ser replicada aqui. Como bem afirma TROTABAS, uma coisa é a escolha da base de cálculo em abstrato; outra, bem mais complexa, é sua avaliação concreta, em que realmente se pode avaliar a eficácia e justiça de um sistema tributário.¹³⁷⁷

O exemplo paradigmático é o do lançamento por arbitramento decorrente da falta de apresentação de documentos ou pela imprestabilidade da documentação contábil do sujeito passivo (art. 148, CTN).

4.4.3 SINTETIZAÇÃO NORMATIVA

4.4.3.1 A Abreviação (estruturação normativa sintética)

¹³⁷⁶ Sobre a aplicação de indícios como forma ou como parte do processo de uso de presunção, veja-se, exemplificativamente: TROTABAS, Louis. **Science...**, *op. cit.*, p. 30-31; FERRAGUT, Maria Rita. **Presunções...**, *op. cit.*, p. 105; PAOLA, Leonardo Sperb de. **Presunções...**, *op. cit.*, p. 73; CANTO, Gilberto de Uihôa. **Presunções...**, *op. cit.*, p. 3-5; NAVARRINE, Susana Camila e ASOREY, Rubén O. **Presunciones...**, *op. cit.*, p. 4; HARET, Florence. **Teoria...**, *op. cit.*, p. 241.

¹³⁷⁷ “Ao tratar da imposição tributária, vimos que essa primeira etapa da operação tributária na verdade compreende dois problemas muito diferentes: a escolha das bases tributárias e o conhecimento dessas bases. [...] É relativamente fácil, por exemplo, defender o princípio da tributação geral da renda, porque é uma questão de ideias e um problema geral, “in abstracto”. Mas quando se trata da aplicação, e de saber como poderíamos, de fato, conhecer a renda total de cada contribuinte, levando em conta as condições particulares e diferentes em que cada um deles percebe sua renda ou dispõe dela, é outra história. E não é exagero dizer que, ao final, o valor exato do sistema tributário, sua eficiência e sua justiça, dependem mais desse segundo aspecto do problema da imposição do que do primeiro”. Cf. TROTABAS, Louis. **Science...**, *op. cit.*, p. 26. No original: “*En abordant l’assiette de l’impôt, on a vu que ce premier temps de l’opération fiscale comprend en réalité deux problèmes très différents: le choix des bases d’imposition, et la connaissance de ces bases. [...] Il est relativement facile, par exemple, de prendre parti sur le principe de l’imposition générale des revenus, car il s’agit de disputes d’idées, et de trancher un problème général, ‘in abstracto’.* Mais quand il faut passer à l’application, et savoir comment on pourra, en fait, connaître les revenus globaux de chaque contribuable, compte tenu des conditions particulières et différentes dans lesquelles chacun d’eux perçoit ses revenus ou en dispose, c’est une autre histoire. Et il n’est pas exagéré de dire qu’en fin de compte la valeur exacte du système fiscal, son efficacité et sa justice, dépendent plus de ce second aspect du problème de l’assiette que du premier”.

4.4.3.1.1 Visão geral: Resumindo a norma

As **Sintetizações Normativas**, que se opõem ao modo analítico esperado na aplicação padrão do Direito Tributário, são abreviações ou resumos de aplicação normativa. Nas normas aplicadas com base em tais técnicas transparecem sinais dêiticos de **elipse sintática**, de **aglutinação estrutural** numa específica norma, de **aglutinação normativa** num conjunto de normas, com **entimemas normativos** em muitos casos, assim como **deslocamentos sintáticos** que modificam a ordem esperada em relação ao modelo padrão no *iter* de positivação. O atingimento da Eficiência-procedimental se dá pelo menor número de atos necessários para a aplicação normativa, quando se olha o procedimento de positivação como um todo, ou na forma simplificada de expedição de uma específica norma jurídica.¹³⁷⁸ Elas podem se manifestar sob a forma sintética estrutural da norma (intranormativa ou atômica), a **Abreviação**, ou do procedimento de aplicação (internormativa ou molecular), a **Sumarização**. Tratemos delas.

Na **Abreviação** existe a redução de elementos estruturais de uma específica norma jurídica, diferentemente do esperado no modo-padrão de aplicação que parte do pressuposto da existência de elementos essenciais que não poderiam ser suprimidos ao exigir a analiticidade.¹³⁷⁹ Tratam-se de elementos normativos que decorrem de um pressuposto de homogeneidade sintática das normas jurídicas que seria inderrotável, por serem expressão de normas-princípios e de regras constitucionais como o Princípio da Estrita Legalidade, o da Capacidade Contributiva e a previsão do art. 145, § 2º, da CF/88, por exemplo.¹³⁸⁰

Esse é o caso dos chamados “tributos fixos”, em que o critério quantitativo não possui claramente a dupla “base de cálculo e alíquota” – ao menos da forma considerada padrão – a avaliar integralmente a materialidade e de modo a atender à capacidade contributiva, dentro do binômio “hipótese tributária/base de cálculo”.¹³⁸¹ Contudo, cremos que há mais de um tipo

¹³⁷⁸ IVES GANDRA MARTINS assevera, por exemplo, a maior eficiência da técnica de tributação fixa. Cf. MARTINS, Ives Gandra da Silva. A Função da Lei Complementar Tributária - Legalidade do Decreto nº 3.070/99 e da I.N. - SRF 060/99 - Possibilidade de Adoção de Imposto Fixo no Direito Tributário Brasileiro. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo: Dialética, n. 65, p. 146-162, fev. 2001, p. 158.

¹³⁷⁹ Nas classificações de obras específicas sobre o tema da praticabilidade, a técnica de Sintetização por Abreviação é mencionada parcialmente por REGINA HELENA COSTA, ao tratar das “normas de simplificação”, dentro do gênero “abstrações generalizantes”. Cf. COSTA, Regina Helena. **Praticabilidade...**, *op. cit.*, p. 170-175.

¹³⁸⁰ Sobre a Analiticidade em relação à estrutura da norma, veja-se a subseção 5.5.4.2.1, *infra*.

¹³⁸¹ CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário, linguagem...**, *op. cit.*, p. 546-548; CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário: fundamentos...**, *op. cit.*, p. 181; CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso...**, *op. cit.*, p. 351. Segundo IVES GANDRA: “Neles [tributos fixos], há integração entre a base de cálculo (‘ad rem’) e alíquota, resultando em valor fixo definido pela legislação. A doutrina tem procurado considerar que a alíquota corresponde ao percentual aplicado sobre uma base determinada. Na realidade, em termos de técnica de tributação, a incidência ‘ad rem’ corresponde a uma tributação não de interligação entre os dois elementos indissociáveis da tributação ‘ad

de tributo fixo, com diferentes características e consequências jurídicas. É que a Abreviação pode se manifestar sob a forma de uma **Ocultação** ou de uma **Contração**.

4.4.3.1.2 A Ocultação

Na **Ocultação** há uma elipse sintática em que determinados elementos da Regra-Matriz não são expressos no âmbito dos textos de direito positivo, mas que podem ser reconstruídos na interpretação por meio da qual se constrói a norma como sentido, cotejando a norma construída pelo exegeta com as normas de competência nas quais ela se funda. Como, após esse esforço que envolve elementos sintático-semântico e semântico-pragmático, é possível verificar que o elemento faltante não fora suprimido, mas meramente eclipsado, estando oculto, tem-se uma elipse.

Trata-se, portanto, de uma forma implícita de enunciação do aplicador da norma em relação a elementos estruturais que podem ser reconstruídos por estarem implícitos num entimema normativo. É o que nos parece ocorrer em tributos de materialidade não-vinculada (impostos e contribuições, *v.g.*) com critério quantitativo fixo, como aprofundaremos na análise de alguns casos.¹³⁸²

4.4.3.1.3 A Contração

Já na **Contração** há uma aglutinação sintática de dois elementos da Regra-Matriz Normativa, que são unidos em um só sem a possibilidade de reconstrução e sem implicitudes. É, como veremos, o que nos parece ocorrer com a tributação fixa em tributos de materialidade vinculada, nos tributos de alíquota fixa e nos chamados “impostos de capitação” (*poll taxes*).¹³⁸³

valorem’ (alíquota e base de cálculo), mas a integração absoluta dos dois elementos, a base sendo substituída pela coisa e não pelo valor e o tributo por uma quantificação prévia, conformada pela fixação do valor pré-determinado”. Cf. MARTINS, Ives Gandra da Silva. **A Função...**, *op. cit.*, p. 153 [Esclarecemos entre colchetes]. Referido autor afirma que diversos autores admitem a tributação fixa por não ser vedada na Constituição e em lei complementar, por sempre decorrer de um regime especial de tributação. Cf. MARTINS, Ives Gandra da Silva. **A Função...**, *op. cit.*, p. 155.

¹³⁸² E, não à toa, EDUARDO MANEIRA alude a tributos com base de cálculo implícita e explícita. Cf. MANEIRA, Eduardo. **Base...**, *op. cit.*, p. 177 *et seq.* Veja-se as subseções 5.5.4 e 7.4 *infra*.

¹³⁸³ Sobre os tributos de capitação, veja-se: JARACH, Dino. **O fato impositivo**: teoria geral do Direito Tributário substantivo. 2. ed. Trad. Dejalma de Campos. São Paulo: RT, 2004, p. 135-136; CANTO, Gilberto de Ulhôa. O Lançamento. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). **Caderno de Pesquisas Tributárias nº 12**: Do Lançamento. São Paulo: Centro de estudos de Extensão Universitária/Resenha Tributária, 1987, p. 6-7; CASSONE, Vittorio; CASSONE, Maria Eugenia Teixeira. **Processo...**, *op. cit.*, p. 26. Veja-se as subseções 5.5.4 e 7.4 *infra*.

4.4.3.2 A Sumarização (estruturação procedimental sintética)

4.4.3.2.1 *Visão geral: resumindo um conjunto de normas*

Na **Sumarização**, por sua vez, tem-se uma Sintetização do procedimento de aplicação normativo: observa-se a série de atos de aplicação esperada pelo modo-padrão e verifica-se uma lacuna, um atalho, com a redução do número de atos em relação ao modo analítico de positivação tributária.¹³⁸⁴ Incluímos no campo da Simplificação as seguintes subtécnicas: a **Simplificação** e a **Indução**.

4.4.3.2.2 *A Simplificação*

Na **Simplificação** realiza-se uma aglutinação normativa procedimental visando a simplificação do cumprimento de obrigações tributárias ou do trâmite do processo administrativo. Elas podem se manifestar de três modos.

Em primeiro lugar, **há situações que continuam individualizáveis**, mas que sob a perspectiva de quem a cumprirá e fiscalizará, aprioristicamente, passam a ser uma coisa só. Em tais casos, não há aglutinação efetiva das normas de incidência tributária, mas é o que parece ter ocorrido e assim se portam os sujeitos passivos e a própria Administração Tributária. Analiticamente, contudo, continuam tais normas perfeitamente identificáveis, havendo casos de individualização posterior, razão pela qual se trata de uma aglutinação derrotável. É o caso do Simples Nacional e do Sistema Simplificado do Microempreendedor – SIMEI (LC 123/2006), do antigo Simples Federal (Lei Federal n. 9.317/96) e do Simples do Empregador Doméstico (art. 31 *et seq.*, LC 150/2015), em relação ao cálculo e recolhimento unificado de tributos. Recordemos também os casos do ICMS e do IPI em que, se concordamos com VIEIRA e nos afastamos da visão de COELHO quanto à posição sintática da técnica da não cumulatividade – que enxergamos fora da regra-matriz de incidência tributária –, parece-nos ser um típico caso de praticabilidade tributária em relação à forma de recolhimento, em que se conglobam os resultados de numerosas normas de incidência e de numerosas normas de creditamento para um recolhimento unificado mensal, um caso de unificação tributária.¹³⁸⁵

¹³⁸⁴ Nas classificações de obras específicas sobre o tema da praticabilidade, a técnica de Sintetização por Simplificação é mencionada parcialmente por REGINA HELENA COSTA, ao tratar das “normas de simplificação”, dentro do gênero “abstrações generalizantes” e dos “meios alternativos de solução de conflitos tributários”. Cf. COSTA, Regina Helena. **Praticabilidade...**, *op. cit.*, p. 170-175 e p. 197-210.

¹³⁸⁵ COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Teoria...**, *op. cit.*, p. 104-107; VIEIRA, José Roberto. **A regra-matriz de incidência do IPI: texto e contexto**. Curitiba: Juruá, 1993, p. 123-125.

Em segundo plano, **existem situações em que há completa aglutinação normativa**, não mais individualizável do ponto de vista de aplicação normativa, sendo inderrotável o deslocamento sintático. Somente é possível a identificação da unificação em tais casos numa análise semântico-pragmática que leve em consideração o ato de aplicação da norma superior, tendo em vista um entimema normativo que deixa marcas na norma-produto. Uma análise sintático-semântica não vislumbra a situação.¹³⁸⁶ É o caso da substituição tributária, em que o sujeito passivo que ordinariamente deveria compor a relação jurídico-tributária, segundo o modo-padrão de aplicação, é excluído para a inclusão de um terceiro; o entimema é perceptível contextualmente: não é à toa que o regime jurídico aplicável é o do substituído “como se” ele fizesse parte de uma relação original que fora suprimida.¹³⁸⁷ A respeito, parece muito adequada a visão de MARÇAL JUSTEN FILHO, que vislumbra como explicação do fenômeno normativo a existência de duas normas: a de incidência e a acessória, de substituição; o que afirmamos é que a norma “principal” é aglutinada à acessória, formando um entimema normativo.¹³⁸⁸

Por fim, **há situações de deslocamentos sintáticos procedimentais**, com a supressão de fases tidas por essenciais no modo padrão de aplicação normativa, como nos exemplos do impedimento de prova contrária nas presunções absolutas, de apresentação de defesa no caso de tributos declarados ou de toda a fase administrativa, inclusive inscrição em

¹³⁸⁶ “Não sobeja repisar que a substituição de que falam os mestres, ou que registram os textos prescritivos, dista de ser fenômeno jurídico em que um sujeito de direitos cede lugar a outro sujeito de direitos, sob o pálio de determinado regime, como sugere o termo. A modificação se produz antes que o texto seja editado, em tempo que antecede o aparecimento da disciplina jurídica sobre a matéria. Estamos diante de algo que se opera em intervalo meramente político, quando o legislador prepara sua decisão e a norma ainda não logrou entrar no sistema”. Cf. CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário, linguagem...**, *op. cit.*, p. 576.

¹³⁸⁷ “É preciso dizer que não se perde de vista o substituído. Ainda que não seja compelido ao pagamento do tributo, nem a proceder ao implemento dos deveres instrumentais que a ocorrência suscita, tudo isso a cargo do substituto, mesmo assim permanece à distância, como importante fonte de referência para o esclarecimento de aspectos que dizem com o nascimento, a vida e a extinção da obrigação tributária. Está aí a origem do princípio segundo o qual o regime jurídico da substituição é do substituído, não o do substituto”. Cf. CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário, linguagem...**, *op. cit.*, p. 577. Tratando sobre a substituição tributária “para a frente” no ICMS, aduz ÁVILA: “[...] embora seja escolhido um novo fato gerador (saída da mercadoria na fase inicial do ciclo econômico), o ponto de referência para o dimensionamento da obrigação tributária com substituição continua sendo o fato gerador que presumidamente vai ocorrer em fase subsequente do ciclo econômico”. Cf. ÁVILA, Humberto. **Imposto...**, *op. cit.*, p. 123. Veja-se também: CARVALHO, Ricardo Siqueira de. **Substituição...**, *op. cit.*, p. 174-176. “O fato da obrigação tributária já nascer diretamente vinculada ao substituto tributário não quer dizer que a figura do substituído perde toda sua importância [sic]. Nem, muito menos, que a responsabilidade por todas as variáveis que possam ocorrer na relação jurídica seja do substituto”. Cf. CARDOSO, Alessandro Mendes. **A responsabilidade...**, *op. cit.*, p. 4.

¹³⁸⁸ JUSTEN FILHO, Marçal. **Sujeição...**, *op. cit.*, p. 268-270. “Portanto, há substituição não porque uma única e mesma norma estabeleça um mandamento incompatível com uma hipótese de incidência, mas porque há duas normas. A norma principal – que corresponde à regra para a generalidade dos casos – e a regra acessória se conjugam para produzir o resultado que surge diante de nossos olhos”. Cf. *Ibidem*, p. 269. A visão de referido autor é considerada, dentre todas as propostas doutrinárias acerca da natureza da substituição tributária, a mais adequada para Ricardo Siqueira. Cf. CARVALHO, Ricardo Siqueira de. **Substituição...**, *op. cit.*, p. 165.

Dívida Ativa e ajuizamento de execução fiscal na cobrança de ofício de contribuições previdenciárias pela Justiça do Trabalho.

4.4.3.2.3 A Indução

Na **Indução**, por sua vez, o aplicador adota medidas jurídicas de maior oneração ou de fomento, visando o reforço ao cumprimento da obrigação tributária além das sanções administrativas ordinárias, como multas moratórias, e da cobrança forçada judicial do débito. Por meio de deslocamentos sintáticos suprimem-se fases ou incluem-se atalhos de cobrança em relação ao que seria o ordinário quanto ao devido processo legal tributário. O quanto se pode abreviar o devido processo legal sem que se lhe fira de morte é a questão que se coloca nesses temas.

Como exemplos de Indução há a exigência de certidões tributárias (art. 205, CTN); a inclusão do nome de devedor em cadastros de inadimplentes (como o Cadin, da Lei Federal n. 10.522/2002, serviços de proteção ao crédito *etc.*); o protesto de CDAs; a Indisponibilização automática de bens (art. 185-A, CTN); o Arrolamento Fiscal (Lei Federal n. 9.532/97); a recente indisponibilização administrativa de bens (art. 20-D, da Lei Federal n. 10.522/2002, incluído pela Lei Federal n. 13.606/2018); a transação tributária; a cobrança de tributos de forma agregada a outros débitos *etc.* Alguns desses temas confundem-se com as chamadas “Garantias e Privilégios do Crédito Tributário” de que trata o CTN (Capítulo VI, do Título III, art. 183 e ss.).¹³⁸⁹

4.5 UMA VEZ MAIS, OUSANDO UMA DEFINIÇÃO (ANALÍTICA)

Após todo o percurso de identificação das várias técnicas de praticabilidade e do que elas essencialmente possuem em comum, podemos complementar a definição antes realizada, de cunho sintético, apresentando-a, agora, em versão analítica.¹³⁹⁰

Praticabilidade tributária é a denominação que se atribui a uma série de técnicas de aplicação/criação de normas tributárias pelo Estado em suas funções legislativa e administrativa, com a finalidade de maior eficiência procedimental sob a óptica estatal, que contem três características que podem se manifestar em conjunto ou separadamente, quais sejam: a Delegação – assim considerada a transferência a outrem, por parte da autoridade que aprioristicamente teria tal titularidade, da competência de expedição de normas gerais e abstratas ou de competência

¹³⁸⁹ Sobre tal tema, veja-se exemplificativamente: DINIZ, Marcelo de Lima Castro. **Garantias...***op. cit.*, *passim*.

¹³⁹⁰ Vide a subseção 3.4 *supra*.

administrativa de expedição de normas individuais e concretas, por previsão constitucional expressa ou por ato posterior –, a Generalização – entendida como a desconsideração total ou parcial, na norma expedida, da necessidade de comprovação direta da situação individual do sujeito passivo ou do fato – e a Sintetização – definida como a utilização de abreviaturas normativas numa cadeia de normas ou internamente, em relação à estrutura de uma norma jurídica específica –; características essas encontráveis em cotejo com o modo de aplicação padrão das normas tributárias fixado segundo o posicionamento majoritário da doutrina, que possuem por características as noções contrapostas de Avocação, Individualização e de Analiticidade, respectivamente.

Podemos, com isso, iniciar uma outra série de reflexões, agora com olhos para os limites que nosso ordenamento jurídico impõe em relação a tais técnicas. Para tanto, é hora de falar do trilema que se coloca na contraposição entre os Princípios da Eficiência, da Segurança Jurídica e da Igualdade em matéria tributária.

TERCEIRA PARTE - OS LIMITES DA PRATICABILIDADE TRIBUTÁRIA

“[...] tudo é dito simultânea e eternamente pela palavra coeterna contigo, Palavra que tu dizes, e acontece tudo o que dizes que aconteça; e não fazes senão dizendo; porém não acontecem simultânea e eternamente as coisas que fazes dizendo”.

(Santo Agostinho, Confissões, p. 309).

"Mas já que se há de escrever, que ao menos não se esmaguem com palavras as entrelinhas".

(Clarice Lispector)

5 EFICIÊNCIA, SEGURANÇA JURÍDICA E IGUALDADE: UM TRILEMA

5.1 ADAM SMITH, SALOMÃO E AS COISAS QUE NUNCA MUDAM

Ao refletir sobre a Eficiência e suas relações com o Direito Tributário, a sensação de *déjà-vu* é constante. Isso nos advém ao refletirmos sobre as máximas aplicáveis aos impostos segundo ADAM SMITH, considerado o pai da economia moderna. Ele apontou quatro.

A primeira delas é a de que “[o]s súditos de cada Estado devem contribuir o máximo possível para a manutenção do Governo, em proporção a suas respectivas capacidades, isto é, em proporção ao rendimento de que cada um desfruta, sob a proteção do Estado”.¹³⁹¹ Claramente estamos diante da noção da isonomia tributária e da capacidade contributiva. Quanto à segunda, afirma SMITH que se deve evitar o arbítrio em relação ao valor, forma e prazo de pagamento.¹³⁹² Às escancaras, estamos diante de um conceito para a Segurança Jurídica em uma de suas facetas, a certeza do Direito aplicável em matéria tributária. A terceira máxima é a da conveniência do momento de pagamento do imposto para o contribuinte, ou seja, quando a riqueza estiver disponível.¹³⁹³ Aqui, tem-se nova ligação com a noção de capacidade contributiva a exigir a real disponibilidade da riqueza tributada. Por fim, a quarta máxima é assim definida: “[t]odo imposto deve ser planejado de tal modo, que retire e conserve fora do bolso das pessoas o mínimo possível, além da soma que ele carrega para os cofres do Estado”.¹³⁹⁴ Não há dúvidas: ADAM SMITH considera imprescindível a

¹³⁹¹ SMITH, Adam. **A Riqueza das Nações**: Investigação sobre sua natureza e suas causas. Trad. Luiz Souza Baraúna. São Paulo: Nova Cultura, 1996. v. II., p. 282.

¹³⁹² “O imposto que cada indivíduo é obrigado a pagar deve ser fixo e não arbitrário. A data do recolhimento, a forma de recolhimento, a soma a pagar, devem ser claras e evidentes para o contribuinte e para qualquer outra pessoa. Se assim não for, toda pessoa sujeita ao imposto está mais ou menos exposta ao arbítrio do coletor, o qual pode aumentar o imposto para qualquer contribuinte que lhe é odioso ou então extorquir, mediante a ameaça de aumento do imposto, algum presente ou gorjeta para si mesmo. A indefinição da taxa estimula a insolência e favorece a corrupção de uma categoria de pessoas que são por natureza impopulares mesmo quando não são insolentes nem corruptas. A certeza sobre aquilo que cada indivíduo deve pagar é, em matéria de tributação, de tal relevância que, segundo entendo e com base na experiência de todas as nações, um grau muito elevado de falta de equidade de impostos nem de longe representa um mal tão grande quanto um grau muito pequeno de incerteza ou indefinição”. Cf. SMITH, Adam. **A Riqueza...**, *op. cit.*, p. 283.

¹³⁹³ *Ibidem*, p. 283.

¹³⁹⁴ *Ibidem*, *loc. cit.* E continua ele: “Há quatro maneiras de fazer com que um imposto retire ou então conserve fora do bolso das pessoas muito mais do que aquilo que ele carrega para os cofres públicos. Primeiramente, o recolhimento do imposto pode exigir um grande número de funcionários, cujos salários podem devorar a maior parte do montante do imposto, e cujas gorjetas podem impor ao povo uma nova taxa adicional. Em segundo lugar, o imposto pode dificultar a iniciativa das pessoas e desestimulá-las de aplicar em certos setores de negócios que poderiam dar sustento e empregos a grandes multidões. Ao mesmo tempo em que o imposto obriga as pessoas a pagar, ele pode assim diminuir, ou talvez até destruir alguns dos fundos que lhes poderiam possibilitar fazer isto com mais facilidade. Em terceiro lugar, devido aos confiscos e outras penalidades em que incorrem aqueles infelizes indivíduos que tentam, sem êxito, sonegar o imposto, este pode

eficiência estatal na arrecadação tributária. Em suma, para uma justa tributação, ADAM SMITH predicava a) a igualdade/capacidade contributiva; b) a segurança jurídica/certeza do direito e c) a eficiência!¹³⁹⁵

Ao perceber que o trilema axiológico que consideramos implícito ao tratar das questões levantadas pela praticabilidade estava ali, já na origem das reflexões sobre o tributo no Século XVIII, chega-nos forte a recordação das palavras de SALOMÃO: “nada há que seja novo debaixo do sol”.¹³⁹⁶ Isso é corroborado por meio da retomada que faremos de algumas ideias expostas por nossa dogmática há muitos anos, mas que parecem ter sido esquecidas: trazê-las novamente à luz do sol torna-se uma missão bastante instigante.

Diante disso, convém aprofundarmos sobre tal trilema. Iniciemos assentando que a noção de justiça, como veremos, é comumente ligada à de Igualdade, mas se aponta que ela também se aproxima da própria segurança jurídica.¹³⁹⁷ Há quem defenda, contudo, que qualquer concepção de justiça só é possível ao incluir o uso eficiente de recursos da

muitas vezes arruiná-los e com isto pôr fim ao benefício que a comunidade poderia ter auferido do emprego de seus capitais. Um imposto pouco criterioso representa uma grande tentação para o contrabando. Ora, as penalidades para o contrabando devem aumentar em proporção à tentação. Contrariando a todos os princípios normais da Justiça, a lei primeiro cria a tentação e depois pune aqueles que a ela sucumbem; ela costuma também aumentar a punição em proporção à circunstância que certamente deveria diminuir a tentação de cometer o crime.²⁰ Em quarto lugar, o imposto, por sujeitar as pessoas às visitas frequentes e à odiosa inspeção dos coletores, pode expô-las a muitos incômodos vexames e opressões desnecessários; e embora o vexame não seja, no sentido estrito da palavra, uma despesa, ele certamente é equivalente à despesa pela qual cada um gostaria de livrar-se dele. É devido a um ou outro desses quatro modos inadequados de impor ou recolher tributos, que estes muitas vezes acarretam muito mais incômodos para as pessoas do que benefícios para o soberano”. Cf. SMITH, Adam. **A Riqueza...**, *op. cit.*, p. 283-284.

¹³⁹⁵ Corroborando tal afirmação, veja-se: FILLIPO, Luciano Gomes. **Consentimento ao Imposto & Eficiência Tributária**. Curitiba: Juruá, 2012, p. 182; CARVALHO, Cristiano. **Teoria da Decisão Tributária**. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 65-67; VARGAS, Jorge de Oliveira. Princípio da Eficiência em Matéria Tributária. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). **Princípio da Eficiência em Matéria Tributária**. São Paulo: RT, 2006, p. 230; TORRES, Ricardo Lobo. Princípio da Eficiência em Matéria Tributária. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). **Princípio...**, *op. cit.*, p. 70 (Note-se que TORRES inclui a comodidade do contribuinte como parte do conceito de eficiência); TÔRRES, Heleno Taveira (coord.). Transação, arbitragem e conciliação judicial como medidas alternativas para resolução de conflitos entre administração e contribuintes: simplificação e eficiência administrativa. **Revista Fórum de Direito Tributário**, Belo Horizonte, v. 1, n. 2, mar./abr. 2003, p. 1; PONTES, Helenilson Cunha. O princípio da praticidade no Direito Tributário (substituição tributária, plantas de valores, retenções de fonte, presunções e ficções, etc.): sua necessidade e seus limites. **Revista Internacional de Direito Tributário**, Belo Horizonte, v. 1, n. 2, jul./dez. 2004, p. 60; PAULA, Daniel Giotti de. **A Praticabilidade no Direito Tributário**: controle jurídico da complexidade. Rio de Janeiro: Ágora 21, 2018, p. 44; ROCHA, Paulo Victor Vieira da. **Teoria dos Direitos Fundamentais em Matéria Tributária**: restrições a Direitos do Contribuinte e Proporcionalidade. São Paulo: Quartier Latin, 2017, p. 162.

¹³⁹⁶ Bíblia. Eclesiastes 1, vs. 9. Consignamos que a autoria do livro bíblico de Eclesiastes é objeto de debate, provavelmente não sendo Salomão o real autor da frase. Cf. GORGULHO, Gilberto da Silva; STORNILOLO, Ivo; ANDERSON, Ana Flora (coord.). **Bíblia de Jerusalém**. São Paulo: Paulus, 2002, p. 1070.

¹³⁹⁷ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso...**, *op. cit.*, p. 176; RIBAS, Lídia Maria Lopes Rodrigues. Mecanismos Alternativos na solução de conflitos em matéria tributária. **Revista Tributária e de Finanças Públicas**. São Paulo: RT, ano 11, n. 49, mar./abr. 2003, p. 210

sociedade. Afirma ALBERT CALSAMIGLIA:

*Una sociedad bien diseñada supone – por ejemplo – el respeto del principio de igualdad. Pero una sociedad no sólo es justa si respeta una concepción determinada de igualdad, sino que también debe asignar correctamente los recursos. Una sociedad que despilfarre recursos que cubren necesidades básicas no es una sociedad justa. La eficiencia [...] podría ser considerada como uno de los componentes esenciales de una sociedad justa. Aunque evidentemente no es el único ni quizá el más importante.*¹³⁹⁸

Pois bem. No segundo capítulo tratamos do primeiro chifre do trilema. Chegou a hora de refletir sobre a Segurança Jurídica e sobre a Igualdade.

5.2 A TENSÃO ENTRE AS TÉCNICAS DE PRATICABILIDADE TRIBUTÁRIA, A SEGURANÇA JURÍDICA E A IGUALDADE

Da tensão entre Justiça/Igualdade e Segurança/Legalidade, no campo tributário, pode surgir um dilema. Os dilemas, argumentos de grande importância retórica, existem quando se “tem de escolher entre duas alternativas que são ambas más ou desagradáveis”.¹³⁹⁹ No capítulo segundo, analisamos o papel da Eficiência no âmbito do Direito Tributário brasileiro; neste, em junção com o próximo, pretendemos analisar em conjunto as formas de convivência entre ela, a Segurança Jurídica e a Igualdade, no que toca de mais relevante ao nosso tema. Daí que, em rigor, encontrar-nos-emos, em tese, diante de um trilema, essa “[s]ituação problemática, em que é preciso escolher uma de três formas para solucioná-la”.¹⁴⁰⁰

Percebeu-se do exposto no segundo capítulo que há muitos recortes possíveis para o sentido de eficiência no campo tributário, todos legitimamente construíveis a partir do texto bruto de nosso ordenamento jurídico. Normalmente, isso desde a dogmática administrativista, defende-se uma visão ampla como a única correta, colonizando o conceito de eficiência jurídica com a observância conjunta dos demais princípios constitucionais.¹⁴⁰¹ No âmbito

¹³⁹⁸ CALSAMIGLIA, Albert. **Racionalidad y Eficiencia del Derecho**. 2. ed. Cidade do México: Fontamara, 1997, p. 28.

¹³⁹⁹ COPI, Irving M. **Introdução à Lógica**. Trad. Álvaro Cabral. 2. ed. São Paulo: Mestre Jou, 1978, p. 218-219.

¹⁴⁰⁰ Cf. HOUAISS, Antônio; VILLAR, Mauro de Salles; FRANCO, Francisco Manoel de Mello. **Dicionário Houaiss da língua portuguesa**. Rio de Janeiro: Objetiva, 2009, p. 1880.

¹⁴⁰¹ “Cumpra, ainda, destacar que a ontologia do princípio da eficiência é necessariamente compreensiva, pois não se pode afirmar que um ato é eficiente, ainda que cumpridor de todos os critérios básicos a si inerentes, se ilegal, imoral, irregularmente pessoal ou sigiloso. [...] A sua natureza abrangente manifesta-se claramente quando se considera que não pode ser eficiente um ato que afronte outro princípio, devido à possibilidade de anulação do mesmo. A eficiência, portanto, não pode ser analisada de forma isolada”. Cf. GABARDO, Emerson. **Princípio Constitucional da Eficiência Administrativa**. São Paulo: Dialética, 2002, p. 97. Veja-se também: RODRIGUES, Marilene Talarico Martins. Princípio da Eficiência em Matéria Tributária. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). **Princípio...**, op. cit., p. 100.

tributário tal forma de pensar se repete.¹⁴⁰² cremos que tal visão se dá por receio de um abuso economicista eventualmente inoculado em seu conceito, oriundo da defesa do gerencialismo como ideologia para a gestão pública, como que uma vacina dogmática ao potencial uso danoso da eficiência jurídica, em que os fins justificariam quaisquer meios.¹⁴⁰³

Há um evidente exagero nisso, compreensível pelo contexto do consenso dogmático à época da Reforma Administrativa e dos móveis ideológicos que a impulsionaram e que a ela se contrapuseram. De mais a mais, é um truísmo afirmar que toda e qualquer norma jurídica, regra ou princípio, deve ser objeto de interpretação que leve em consideração o contexto normativo no qual se insere – ou seja, as demais regras e princípios. Esse é o labor básico da exegese jurídica. O princípio da legalidade também não pode ser interpretado de forma isolada da igualdade, a igualdade não o pode em relação à legalidade, e assim por diante. Nesse sentido, todo princípio possui as mesmas características da eficiência. A nosso ver, portanto, e ao contrário do que entende GABARDO, assim como é possível falar-se em um ato legal, mas não isonômico, ou de um ato isonômico, mas ilegal, pode-se verificar, empiricamente, atos juridicamente eficientes, mas ilegais ou anti isonômicos.¹⁴⁰⁴

Fato é que se faz possível isolar analiticamente o conceito e o objetivo da eficiência, ao lado do conceito e do objetivo da legalidade, da igualdade *etc.* É após esse isolamento

¹⁴⁰² Na dogmática tributária, há quem considere impossível qualquer conflito entre eficiência e os valores em questão. Para GUSTAVO MENDES, não há possibilidade de conflito entre a eficiência (de cunho instrumental) e os demais princípios de cunho finalístico, por atuarem em dimensões distintas: a eficiência não comportaria um fim em si mesma, sendo um meio para qualquer escopo, razão pela qual ajustaria o seu significado aos demais princípios. Como exemplo, entre duas opções legais, deve a Administração optar pela mais eficiente, sendo que inexistiria juízo de eficiência entre ações legais e ilegais. Note-se que esse é um conflito considerado impossível também para ÁVILA, para quem a eficiência não é um princípio autônomo, apenas servindo para calibrar os demais princípios constitucionais tributários no seio do poder concedido por regras de competência; desse modo, para ele, não serve referido princípio para ampliar o poder de tributar ou para afastar a igualdade, por exemplo. Cf. MENDES, Guilherme Adolfo dos Santos. *Princípio da eficiência*. In: MARRARA, Thiago (org.) **Princípios de Direito Administrativo**. São Paulo: Atlas, 2012, p. 368-369; ÁVILA, Humberto. **Teoria da Igualdade Tributária**. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2009, p. 91-95.

¹⁴⁰³ Quanto a esse tipo de raciocínio, que se repete na dogmática, cremos que se faz necessário um esclarecimento. Nosso posicionamento analítico difere nas premissas adotadas, mas não em relação à conclusão, por outros fundamentos – quiçá mais de cunho linguístico do que ontológico: a eficiência pode ser considerada um princípio autônomo em algumas de suas dimensões, perseguindo valor que pode se contrapor racionalmente a outros valores, como o da igualdade. Isso não significa que ela permita maior liberdade do poder de tributar ou que exclua outros princípios: todas as normas-princípios servem de limites umas às outras; se a eficiência calibra a igualdade, a igualdade calibra a eficiência, em recursividade infinita.

¹⁴⁰⁴ “Não se poderia sequer imaginar um ato administrativo que receba o rótulo de ‘ótimo’, se for ilegal. Seria um contrassenso do ponto de vista não só jurídico como, principalmente, lógico. Por esse motivo, discorda-se de autores que admitem o ‘ótimo ilegal’ como uma possibilidade fática/lógica (ainda que juridicamente inválida). Não nos parece que assim seja”. Cf. GABARDO, Emerson. A eficiência no desenvolvimento do Estado brasileiro: uma questão política e administrativa. In: MARRARA, Thiago (org.). **Princípios...**, *op. cit.*, p. 341-342. Acreditamos que o problema se coloca, na realidade, por questões vernaculares: o uso do “ótimo” como sinônimo de “eficiente” traz uma carga semântica que parece se contrapor à opinião que apresentamos.

científico que, colocados os conceitos lado a lado, percebemos os vários pontos de contato e de tensão entre seus campos semântico-pragmáticos. Aí é possível perceber as fronteiras e as zonas cinzentas, as conciliações e os conflitos. Aí é possível apontar os limites de aplicação dos conceitos isolados: justapostos aos demais conceitos isolados, formando o todo dentro da extensa moldura normativa típica dos conceitos indeterminados.

Pode-se afirmar que a justiça é igualdade; é segurança jurídica¹⁴⁰⁵; é eficiência¹⁴⁰⁶: justiça que tarda não é justiça; justiça que surpreende, não é justiça; justiça excessivamente onerosa não é justiça. Note-se que essa tensão tem origem filosófica: as reflexões sobre a justiça acabaram por tangenciá-la, em maior ou menor grau. Aqui se contrapõem utilitaristas/pragmatistas e adeptos de uma visão deontológica do mundo.¹⁴⁰⁷

¹⁴⁰⁵ Por tal razão, ao se aplicar a igualdade, está-se, também, “fazendo valer a segurança jurídica e o Estado de Direito”. Cf. GRUPENMACHER, Betina Treiger. **Eficácia e aplicabilidade das limitações constitucionais ao exercício da competência tributária**. São Paulo: Resenha Tributária, 1997, p. 66.

¹⁴⁰⁶ Segundo CALSAMIGLIA, recordado por CALIENDO, são possíveis quatro diferentes visões sobre a relação entre justiça e eficiência: (i) autonomia; (ii) primado; (iii) contradição; e (iv) conexão. A tese da autonomia sustenta que ambos os valores possuem racionalidades diversas, não se aplicando aos mesmos campos de realidade, sendo que a racionalidade jurídica teria ligação com justiça (formal ou material) e a econômica, com a eficiência. A tese do primado enxerga uma reciprocidade, isto é, um sistema justo é eficiente, e vice-versa; porém, um deles prevalecerá sobre o outro. A tese da contradição, postula uma contradição entre os conceitos, ou uma relação inversa, isto é, quando a distribuição é equitativa, a eficiência é prejudicada, e vice-versa. Por fim, para a tese da conexão, há uma conexão entre os conceitos em cinco sentidos: (1) uma sociedade idealmente justa será eficiente (relação direta positiva); (2) uma sociedade cumulativamente justa e equitativa não subutiliza recursos; (3) a eficiência é um dos componentes da justiça; (4) a eficiência, enquanto maximização da riqueza social, demanda intervenções estatais para correção de falhas de mercado; (5) é mister observar se os mecanismos jurídicos de controle são eficientes na produção de riqueza social. Cf. CALSAMIGLIA, Albert. **Racionalidad...**, *op. cit.*, p. 273; CALIENDO, Paulo. **Direito Tributário e análise econômica do Direito**: uma visão crítica. Rio de Janeiro: Elsevier, 2009, p. 74-75. Veja-se também: TEIXEIRA, Daniel Alves. **Praticidade no Direito Tributário**: fundamento e controle. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2016, p. 53-54.

¹⁴⁰⁷ De um lado, pode-se apontar algumas das reflexões utilitaristas e pragmatistas a considerar a eficiência como valor social máximo, expressão de justiça, como, de forma simplista, no caso da maximização da riqueza de POSNER, sem a adoção de critérios morais, numa postura teleológica que analisa as consequências das ações. De outro, pensadores que partem de critérios morais a delimitar o conceito de justiça e a rechaçar a aplicação de ferramentas econômicas ao Direito, como RAWLS e DWORKIN, que expressamente se opõem ao utilitarismo, por considerar que as ações possuem um valor moral intrínseco (deontológico), tributária do legado kantiano. Trata-se de um debate bastante pronunciado no mundo anglo-saxão. Veja-se: RAWLS, John. **Uma Teoria da Justiça**. Trad. Almiro Pisetta e Lenita M. R. Esteves. São Paulo: Martins Fontes, 2000, p. 3-56 e p. 72-79; DWORKIN, Ronald. **Uma questão de princípio**. Trad. Luís Carlos Borges. São Paulo: Martins Fontes, 2001, p. 269-434; DWORKIN, Ronald. **O Império do Direito**. Trad. Jefferson Luiz Camargo. São Paulo: Martins Fontes, 1999, p. 333-375; SEN, Amartya. **A ideia de Justiça**. Trad. Denise Bottmann e Ricardo Doninelli Mendes. São Paulo: Companhia das Letras, 2011, p. 193-204; GARGARELLA, Roberto. **As Teorias da Justiça depois de Rawls**: um breve manual de filosofia política. Tradução: Alonso Reis Freire. São Paulo: Martins Fontes, 2008, p. 1-85; MATHIS, Klaus. **Efficiency instead of Justice? Searching for the Philosophical Foundations of the Economic Analysis of Law**. Trad. Deborah Shannon. Nova York: Spring, 2010, p. 121-201; CALIENDO, Paulo. **Direito Tributário e análise...**, *op. cit.*, p. 70-84; DERZI, Misabel de Abreu Machado; BUSTAMANTE, Thomas da Rosa de Bustamante. A análise econômica de Posner e a ideia de Estado de Direito em Luhmann: breves considerações críticas. **Revista da Faculdade de Direito UFMG**, Belo Horizonte, Número Esp. em Memória do Prof. Washington Peluso, 2013, p.

Nesse contexto, FILLIPO Considera que a “relação entre justiça e performance fiscal é bem delicada” sendo o tema dos pontos de aproximação e distanciamento entre a justiça e a eficiência um dos mais controversos, como recorda JOZÉLIA NOGUEIRA.¹⁴⁰⁸ No âmbito da filosofia do direito, isso foi percebido por SCHAUER que, analisando a questão da eficiência das regras, afirma que “[l]a eficiencia deriva y, por lo tanto, se obtiene a costas de impedir que quienes toman las decisiones investiguen los factores que podrían haber resultado concluyentes para el caso particular”.¹⁴⁰⁹ Com isso, incrementa-se a probabilidade de um erro num caso particular que, a longo prazo, pode gerar um universo considerável de resultados errôneos.¹⁴¹⁰ Isso poderia, em tese, afrontar a igualdade e a segurança jurídica, o que é perceptível, como exemplo, na tensão entre celeridade e justiça, como recorda FÁBIO SOARES DE MELO.¹⁴¹¹ Vê-se também o potencial conflito entre celeridade e qualidade da atuação/decisão: uma consideração parcial da eficiência pode levar à ineficiência, pela falta de resolutividade do problema, como afirma ONOFRE BATISTA.¹⁴¹² Para MARIA SYLVIA ZANELLA DI PIETRO existe uma oposição – acentuada, segundo sua óptica – entre a eficiência e a legalidade, sendo que a primeira é um princípio que se soma aos demais, inclusive o da legalidade, “sob pena de sérios riscos à segurança jurídica e ao próprio Estado de Direito”.¹⁴¹³ Por tudo isso, parece-nos ter razão CRISTIANO CARVALHO quando pontua que a escolha entre

327-352; ROCHA, Lara Bonemer Azevedo da; RIBEIRO, Marcia Carla Pereira. Eficiência e Justiça. In: RIBEIRO, Marcia Carla Pereira; DOMINGUES, Victor Hugo; KLEIN, Vinicius. **Análise Econômica do Direito: justiça e desenvolvimento**. Curitiba: CRV, 2016, p. 163-167. “Essas reflexões demonstram apenas o que sempre soubemos, ou seja, que o princípio da eficiência sozinho não pode servir como uma concepção de justiça. Portanto, é preciso complementá-lo de alguma forma”. Cf. RAWLS, John. **Uma Teoria...**, op. cit., p. 75.

¹⁴⁰⁸ FILLIPO, Luciano Gomes. **A Performance no Direito Tributário**. São Paulo: Almedina, 2016, p. 131. “Ocorre que a observância das características individuais torna a legislação fiscal muito mais difícil de ser aplicada, na medida em que deverá haver uma grande quantidade de normas com previsão de situações muito diversas. Assim, a estrita observância das condições pessoais de todos contribuintes – que é uma utopia – gera uma situação de contrariedade com a performance fiscal, pois a gestão e a aplicação de todas essas normas sempre são tarefas muito difíceis”. Cf. FILLIPO, Luciano Gomes. **A Performance...**, op. cit., p. 131; NOGUEIRA, Jozélia. Tributação, Justiça Fiscal e Social. In: GRUPENMACHER, Betina Treiger. Tributação: Democracia e Liberdade, em homenagem à Ministra Denise Martins Arruda. São Paulo: Noeses, 2014, p. 757.

¹⁴⁰⁹ SCHAUER, Frederick. **Las reglas em juego**. Trad. Claudina Orunesu, Jorge L. Rodrigues. Madri: Marcial Pons, 2004, p. 211.

¹⁴¹⁰ *Ibidem*, p. 211.

¹⁴¹¹ “[...] a almejada celeridade processual jamais poderá pressupor o comprometimento da qualidade dos julgamentos, pois é indubitável que a apreciação de processo administrativo tributário, sem a promoção do exame detalhado dos argumentos apresentados pelas partes, bem como a avaliação pormenorizada das provas carreadas aos autos, certamente não produzirá a almejada justiça fiscal, podendo acarretar cerceamento de defesa e inerentes nulidades processuais, o que, inclusive, desrespeitaria o próprio princípio da eficiência”. Cf. MELO, Fábio Soares de. Princípio da Eficiência, Nulidade e o Processo Administrativo Federal. In: CARVALHO, Ana Carolina Papacosta Conte de et al. **Derivação e Positivização no direito tributário**. VIII Congresso do Instituto Brasileiro de Estudos Tributários São Paulo: Noeses, 2011, p. 409.

¹⁴¹² BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves. **Princípio Constitucional da Eficiência Administrativa**. 2. ed. rev. atual. Belo Horizonte: Fórum, 2012, p. 198.

¹⁴¹³ DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. **Direito Administrativo**. 19 ed. São Paulo: Atlas, 2006, p. 99.

a igualdade ou a eficiência é um dos dilemas mais presentes na tributação.¹⁴¹⁴ Isso nos parece real. Somemos a isso o Princípio da Segurança Jurídica, e chegamos ao trilema que é o objeto de nossa análise, o que parece também ter sido notado por RICARDO LOBO TORRES.¹⁴¹⁵

Analisada desde a óptica de uma ideologia juridicizada, intranormativa, a Constituição de 1988 está muito distante de uma visão exclusivamente liberal do Estado, mas também protege e dá espaço ao valor liberdade; como representante típica de uma ideologia social-democrata que exige a intervenção estatal em muitos assuntos, há uma deontologia positivada que não pode ser olvidada, inexistindo espaço para um utilitarismo sem peias. Mas, dentro da moldura normativa de busca dos valores tutelados constitucionalmente, há, sim, espaço para uma atuação efficientista, sem preconceitos descabidos de uma mera luta ideológica contra neoliberalismos, globalização ou contra-tudo-isso-que-está-aí. Em suma, a eficiência também faz parte do direito positivo brasileiro e, portanto, de sua justiça positivada. Há, deste modo, espaço para uma contínua tensão entre ela, a igualdade e a segurança jurídica. Interessa-nos refletir sobre isso no campo tributário.

Ao contrapormos, no campo tributário, os vetores Igualdade – e sua busca pela individualização dos casos –, Segurança Jurídica – que tem por norte a estabilidade – e Eficiência – com sua noção de fazer mais e melhor com o menor custo possível –, chegamos a um possível beco sem saída. Afinal, não se pode alcançar todos os fins com intensidade máxima ao mesmo tempo: ao agir eficientemente, pode-se resvalar numa massificação que se olvide das peculiaridades do caso concreto, com possível ofensa à igualdade; ou, quiçá, tenha-se que ser menos rígido no enquadramento do tipo normativo, com ofensa à Segurança Jurídica. De outro lado, uma atuação que preze pela igualdade e segurança em níveis máximos pode não ser eficiente: o custo da atuação tributária pode ser desproporcional ao fim buscado ou a norma geral e abstrata pode ser inaplicável empiricamente a todos os casos dentro da massificação do Direito Tributário, causando desigualdades materiais.¹⁴¹⁶ Aqui recordamos que, talvez, o “ótimo seja inimigo do bom”, como mencionamos no terceiro capítulo. Vários autores que se debruçaram sobre o tema da praticabilidade chegaram a essa

¹⁴¹⁴ CARVALHO, Cristiano. **Teoria...**, *op. cit.*, p. 153.

¹⁴¹⁵ “[...] a eficiência é um princípio de legitimação ou de justificação por ser vazia, destituída de conteúdo material, cabendo-lhe equilibrar e harmonizar os outros princípios constitucionais da tributação e os próprios valores presentes no direito tributário, como a liberdade, a justiça e a segurança jurídica”. Cf. TORRES, Ricardo Lobo. **Princípio da Eficiência...**, *op. cit.*, p. 69.

¹⁴¹⁶ “A atuação plenamente vinculada da administração carrega o estandarte da ineficiência [...]”. Cf. GOLDSCHMIDT, Fabio Brun; VELLOSO, Andrei Pitten. Princípio da Eficiência em Matéria Tributária. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). **Princípio...**, *op. cit.*, p. 192. Ter-se-ia a “perspectiva totalizante e absoluta dos direitos fundamentais, ínsita ao garantismo libertário”, que é “um campo minado para a praticabilidade, pois nele haverá pouco ou nenhum espaço argumentativo hábil para a construção comunitária dessa ideia objetiva”, levando ao seu asfixiamento “pelo garantismo cego do passado, acarretando isso tudo uma concepção mais ineficiente de Estado”. Cf. ROCHA, Eduardo Moraes da. **Teoria Institucional da Praticabilidade Tributária**. São Paulo: Noeses, 2016, p. 299.

mesma conclusão, servindo de exemplo esta passagem de KLAUS TIPKE:

[...] se o princípio da capacidade contributiva fosse minuciosamente aplicado por leis altamente diferenciadas, as leis tributárias não poderiam mais ser aplicadas isonomicamente pelas autoridades fazendárias com o emprego razoável de pessoal e tempo, uma vez que tais autoridades têm milhões de contribuintes para fiscalizar” “o princípio da isonomia seria violado.”¹⁴¹⁷

Como bem se vê da obra de ANA PAULA DOURADO ao tratar das visões dos autores alemães que inicialmente refletiram sobre a praticabilidade, ISENSEE e ARNDT, falava-se da praticabilidade como uma “ilegalidade necessária”, um “espaço de não-direito tolerado”, o que se corrobora por passagens de NABAIS, DANIEL GIOTTI e de PITTEN VELLOSO.¹⁴¹⁸ Não cremos que uma tal afirmativa se sustente perante o ordenamento jurídico brasileiro, de tamanha rigidez e detalhismo textual. No máximo, poder-se-ia falar de uma “ilegalidade necessária” diante de uma determinada concepção de “legalidade” adotada por um específico autor, que fosse demasiadamente ortodoxa. Esse é o ponto que precisamos aprofundar. Com razão, parece-nos, ODETE MEDAUAR, para quem o entendimento de que se poderia sacrificar a legalidade em nome da eficiência é errônea, pois ambos os princípios devem ser

¹⁴¹⁷ TIPKE, Klaus; YAMASHITA, Douglas. **Justiça Fiscal e Princípio da Capacidade Contributiva**. São Paulo: Malheiros, 2002, p. 38. Este ponto, aliás, é uma das preocupações dos autores que se debruçaram sobre o tema da praticabilidade tributária, utilizado como argumento para fundamentar a praticabilidade/eficiência como aplicação da igualdade (com o que concordamos), mas numa unidimensionalidade que nos parece equivocada. A respeito, veja-se a subseção 3.3.3.1 e os seguintes autores, exemplificativamente: ISENSEE, Josef. *Die Typisierende Verwaltung*, p. 158 *apud* DERZI, Misabel de Abreu Machado. **Direito Tributário, Direito Penal e Tipo**. 2. ed. São Paulo: RT, 2007, p. 339-340; BEREIJO, Álvaro Rodríguez. *El juicio constitucional de igualdad tributaria em la experiencia jurisprudencial*. **Revista Española De Derecho Constitucional**, n. 89, 2010, p. 258-259; NABAIS, José Casalta. **O dever fundamental de pagar impostos**: contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo. Coimbra: Almedina, 2004, p. 373 e p. 375; COSTA, Regina Helena. **Praticabilidade e Justiça Tributária**: exeqüibilidade de Lei Tributária e Direitos do Contribuinte. São Paulo: Malheiros, 2007, p. 119; ÁVILA, Humberto. **Teoria da Igualdade...**, *op. cit.*, p. 85; SANCHES, Saldanha. **Justiça Fiscal**. Lisboa: Fundação Francisco Manuel dos Santos, 2010, p. 52; RODRIGUEZ LOSADA, Soraya. *El principio de la practabilidad en matéria tributária*, p. 673 *apud* PAULA, Daniel Giotti de. **A Praticabilidade no Direito Tributário**: controle..., *op. cit.*, p. 149. “Assim, é evidente que não pode ser levada ao extremo e às últimas consequências a ideia de análise da situação pessoal de cada contribuinte para fins de tributação, uma vez que, muito embora sedutora sob a perspectiva de aparente realização da justiça, tal concepção acaba por ensejar um aumento desarrazoado de custos, inviabilizando, assim, a realização de tal medida por afronta à eficiência e ao princípio da praticabilidade”. VITALIS, Aline. Desafios e Perspectivas atuais da política fiscal no contexto de regulação econômica: Justiça Fiscal, neutralidade e *tax compliance*. **XXI Prêmio Tesouro Nacional**. 2016. Brasília: 2016, p. 31.

¹⁴¹⁸ DOURADO, Ana Paula. **O Princípio da Legalidade Fiscal**: Tipicidade, conceitos jurídicos indeterminados e margem de livre apreciação. Coimbra: Almedina, 2007, p. 672-722; ISENSEE, Josef. *Verwaltungsraison gegen Verwaltungsrecht*, p. 199 *et seq. apud* DOURADO, Ana Paula. O princípio..., *op. cit.*, p. 672-722; ARNDT, Hans-Wolfgang. **Praktikabilität und Effizienz**. *Zur Problematik gesetzesverein fachenden Verwaltungsvollzugs und der, Effektuierung “subjektiver Rechte*, Köln, 1983, p. 29; NABAIS, José Casalta. **O dever...**, *op. cit.*, p. 377; PAULA, Daniel Giotti de. **A Praticabilidade no Direito Tributário**: controle..., *op. cit.*, p. 150-159; VELLOSO, Andrei Pitten. Fundamentos e limites constitucionais da simplificação tributária: análise sistemática à luz dos aportes doutrinários e jurisprudenciais alemães. **Revista Fórum de Direito Tributário – RFDT**, Belo Horizonte, v. 5, n. 30, nov./dez. 2007, p. 14.

conciliados.¹⁴¹⁹

Veja-se que, na linha de pensamento comumente defendida pela doutrina, a justiça, sempre individual, pode vir a ser objurgada pela aplicação de instrumentos que visem à eficiência no campo administrativo-tributário. Cremos, contudo, que é possível conciliar ambos os valores, no que concordamos com CRISTIANO CARVALHO no sentido de que existem “‘trade offs’ entre eficiência e justiça, mas ainda assim não devem os valores ser considerados antagônicos. A eficiência, enquanto valor-meio, busca alcançar valores fins, entre eles, o da justiça”.¹⁴²⁰

Pode-se afirmar que a “eficiência” tem caráter instrumental, realmente; mas nisso também contém um conteúdo axiológico próprio, como indicamos anteriormente: “deve-se atingir a finalidade proposta (eficácia) pelos meios menos onerosos em sentido amplo (eficiência em sentido estrito)”.¹⁴²¹ Ora, ao buscar a realização desse valor, poderá surgir campos de atrito com outras normas-princípio. Se a finalidade almejada é a arrecadação tributária, talvez o meio mais “eficiente”, tomada a coisa isoladamente, seja um procedimento caprichoso que olvide de garantias do contribuinte. Mas esse será um meio considerado ilícito diante de outras normas de nosso ordenamento jurídico, como a legalidade ou a igualdade. Nesse sentido, as demais normas do ordenamento servem de limite ou parâmetro para a avaliação da eficiência no campo jurídico, para evitar que os fins justifiquem quaisquer meios, a título de um raciocínio efficientista cínico.¹⁴²²

Parece-nos que os campos semânticos dos valores igualdade, segurança jurídica e eficiência possuem pontos de contato e de distanciamento em que exsurgirão zonas de penumbra hermenêutica nos quais pode, efetivamente, existir um trilema. Não são fronteiras de fácil identificação mas se pode afirmar que, até um determinado limite, só existirá igualdade se forem observadas a segurança jurídica e a eficiência; só existirá segurança jurídica se não se olvidar da igualdade e da eficiência; e só haverá eficiência, com a atenta observância da igualdade e da segurança jurídica. De outro lado, extravasados certos limites, a eficiência mais intensa atentará contra a igualdade e a segurança jurídica, e assim por diante.

Quando se afirma que uma atividade estatal só pode ser considerada eficiente se atendida a segurança jurídica e a igualdade, esquece-se, contudo, que muitas vezes a verificação do atendimento destes últimos não é simplória: também se está num campo semântico vastíssimo, e a divergência sobre a sua observância não é irrelevante.¹⁴²³ Para

¹⁴¹⁹ MEDAUAR, Odete. **O Direito Administrativo em evolução**. 2. ed. rev. ampl. atual. São Paulo: RT, 2003, p. 128.

¹⁴²⁰ CARVALHO, Cristiano. **Teoria...**, *op. cit.*, p. 67.

¹⁴²¹ Veja-se a subseção 2.5.2.3, *supra*.

¹⁴²² Que se aproximaria do “vale-tudo interpretativo da comunidade benthamista” a que alude EDUARDO ROCHA. Cf. ROCHA, Eduardo Moraes da. **Teoria...**, *op. cit.*, p. 300.

¹⁴²³ Pensemos no caso da “efetividade arrecadatória” estatal: não cremos que o aumento da

buscar desanuviar tais pontos de reflexão, vejamos de forma crítica como a dogmática vislumbra a moldura normativa construível com base em tais princípios, o que faremos nas subseções 5.3 (Segurança Jurídica) e 5.4 (Igualdade). Após, iremos fixar a nossa interpretação pessoal acerca de sua exegese para os fins do presente trabalho, o que nos dará os seus limites de clareza – onde encontramos o modo padrão distinguido pela Avocação, Individualização e pela Analiticidade – e de penumbra, em que teremos a praticabilidade.

5.3 LIBERDADE, SEGURANÇA JURÍDICA E LEGALIDADE TRIBUTÁRIA

5.3.1 REFLEXÕES SOBRE A SEGURANÇA JURÍDICA E A LIBERDADE

Dentre os principais alicerces axiológicos do Sistema Jurídico brasileiro encontramos a ideia de Segurança Jurídica¹⁴²⁴, intimamente ligada à noção de “certeza do direito”. A segurança jurídica visa garantir, segundo PAULO DE BARROS CARVALHO, uma “previsibilidade quanto aos efeitos jurídicos da regulação da conduta”, previsibilidade essa que “é um elemento fundamental do sistema tributário”, segundo CÉSAR GARCÍA NOVOA.¹⁴²⁵ HUMBERTO ÁVILA apresenta-nos uma conceituação de segurança jurídica no âmbito tributário que nos parece bem captar as várias dimensões do princípio – que BETINA TREIGER GRUPENMACHER, que citamos por todos, considera um sobreprincípio:¹⁴²⁶

arrecadação seja uma finalidade ilegítima em nosso ordenamento: pelo contrário, a diminuição de evasão fiscal pela melhoria de instrumentos fiscalizatórios, por exemplo, vai ao encontro da própria igualdade em muitos níveis. Ainda que assim não fosse, a mera busca do aumento da arrecadação para o cumprimento das finalidades estatais em nada nos assombra. Contudo, afora os casos cinzentos sobre a observância da legalidade e da capacidade contributiva, em que haverá um espaço de dúvida a ser resolvida no campo discursivo do Direito, uma atuação estatal para a arrecadação a qualquer preço, sem respeito a tais princípios, se assemelharia a um planejamento tributário abusivo estatal, quando não, em paralelo à “evasão fiscal” do contribuinte, ter-se-ia uma “extorsão fiscal” do Estado. É o que ocorre, por exemplo, na manutenção de tributação com base em normas reconhecidamente inconstitucionais, por pacífica jurisprudência, apenas pelo fato de que há efetiva arrecadação e apenas um pequeno percentual dos contribuintes se insurge judicialmente.

¹⁴²⁴ Nos últimos anos, três obras seminais sobre o tema da Segurança Jurídica em matéria tributária foram publicadas, enriquecendo sobremaneira o seu estudo: são os livros de HELENO TAVEIRA TORRES (Direito Constitucional Tributário e Segurança Jurídica), de HUMBERTO ÁVILA (Teoria da Segurança Jurídica) e de MISABEL DERZI (Modificações da jurisprudência no Direito Tributário).

¹⁴²⁵ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 29. ed. São Paulo: Saraiva, 2018, p. 175-176; GARCIA NOVOA, César. **El Principio de Seguridad Jurídica en materia tributaria**. Madrid: Marcial Pons, 2000, p. 113. No original: “*La idea de ‘previsibilidad’ es un elemento fundamental del sistema tributario [...]*”.

¹⁴²⁶ GRUPENMACHER, Betina Treiger. Interpretação constitucional. Conflitos e efeitos das decisões no âmbito dos Tribunais Superiores. In: COELHO, Sacha Calmon Navarro (coord.). **Segurança Jurídica: Irretroatividade das decisões judiciais prejudiciais ao contribuinte**. Rio de Janeiro: Forense, 2013, p. 208

[...] uma norma-princípio que exige dos Poderes Legislativo, Executivo e Judiciário a adoção de comportamentos que contribuam mais para a existência, em benefício dos contribuintes e na sua perspectiva, de um elevado estado de confiabilidade e de calculabilidade jurídica, com base na sua elevada cognoscibilidade, por meio da controlabilidade jurídico-racional das estruturas argumentativas reconstrutivas de normas gerais e individuais, como instrumento garantidor do respeito à sua capacidade de, sem engano, frustração, surpresa ou arbitrariedade, plasmar digna e responsavelmente o seu presente e fazer um planejamento estratégico juridicamente informado do seu futuro.¹⁴²⁷

HELENO TORRES vislumbra um paradoxo em relação à segurança jurídica: é um princípio, constante, pois, do direito positivo, que veicula valores; é também um valor, em relação ao qual o Estado possui o dever de preservação; funciona, contudo, também como garantia de outros princípios e valores.¹⁴²⁸ Para EDUARDO MARCIAL FERREIRA JARDIM, “o primado da segurança jurídica simboliza pressuposto dos pressupostos e uma das razões de ser do direito.”¹⁴²⁹ O contexto atual de insegurança jurídica, decorrente da sociedade de risco ou sociedade da informação que já mencionamos, também é apontado por HUMBERTO ÁVILA.¹⁴³⁰ Vivemos num mundo de “risco e fim de certezas”, recorda HELENO TORRES, sendo o Direito um instrumento para se alcançar previsibilidade e controle; e tal sentimento de insegurança também se espalha nas relações tributárias, seja pelo excesso de legislação, sua obscuridade *etc.*, redundando numa grande litigiosidade em relação à matéria.¹⁴³¹ Afinal, nas palavras de DERZI, no contexto da “extrema mobilidade do mundo e da alta complexidade das sociedades de risco contemporâneas, o sistema jurídico se presta a fornecer estabilidade [...] e, portanto, a proteger a confiança”, apesar de que, como bem observa EURICO DE SANTI, “o direito convive com o risco, com a insegurança: [...] a determinação do direito só é aferível no horizonte do presente.”¹⁴³²

Como recordam BARROS CARVALHO, ÁVILA e HELENO TORRES, a segurança jurídica é referida em trechos do Texto constitucional, como no Preâmbulo, no art. 5º, *caput*, no art. 6º, *caput* e no art. 103-A.¹⁴³³ Seu sentido jurídico, realmente, pode ser vislumbrado a partir da

¹⁴²⁷ ÁVILA, Humberto. **Teoria da Segurança Jurídica**. 4. ed. rev. atual. ampl. São Paulo: Malheiros, 2016, p. 300-301.

¹⁴²⁸ “[...] princípio-garantia constitucional que tem por finalidade proteger direitos decorrentes das expectativas de confiança legítima na criação ou aplicação das normas tributárias, mediante certeza jurídica, estabilidade do ordenamento ou efetividade de direitos e liberdades fundamentais.” Cf. TÔRRES, Heleno Taveira. **Direito Constitucional Tributário e Segurança Jurídica**: metódica da segurança jurídica do sistema constitucional tributário. 2. ed. rev. atual. ampl. São Paulo: RT, 2012, p. 32 e p. 193.

¹⁴²⁹ JARDIM, Eduardo Marcial Ferreira. **Curso de Direito Tributário**. São Paulo: Noeses, 2013, p. 86.

¹⁴³⁰ ÁVILA, Humberto. **Teoria da Segurança...**, *op. cit.*, p. 55-57. Vide a subseção 3.3.3.1, *supra*.

¹⁴³¹ TÔRRES, Heleno Taveira. **Direito...**, *op. cit.*, p. 29-31.

¹⁴³² DERZI, Misabel de Abreu Machado. **Modificações da Jurisprudência no Direito Tributário**. São Paulo: Noeses, 2009, p. 316; SANTI, Eurico Marcos Diniz de. **Decadência e o Panóptico da DCTF**: “Confissão da Dívida” versus “Confissão da Dúvida”. São Paulo: Max Limonad, 2017, p. 79.

¹⁴³³ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso...**, *op. cit.*, p. 176; ÁVILA, Humberto. **Teoria da Segurança...**, *op. cit.*, p. 267; TÔRRES, Heleno Taveira. **Direito...**, *op. cit.*, p. 194-195.

construção indutiva ou dedutiva do campo semântico de diversos outros enunciados constitucionais. Outrossim, para HELENO TAVEIRA TORRES, os âmbitos da segurança jurídica são as funções de certeza – segurança jurídica formal –, de confiança e a estabilidade sistêmica, sendo que ela possui diferentes vetores: na função certeza, tem por fundamento a legalidade; na função igualdade, os fundamentos são a confiança e a dignidade da pessoa humana.¹⁴³⁴

Fato é que a efetivação da liberdade exige a segurança jurídica, a dar contornos às relações humanas intersubjetivas. Note-se que a própria noção de legalidade genérica, umas das expressões da Segurança Jurídica, traz inserta uma contraparte: o desenho da liberdade de atuação do particular e da própria Administração Pública. Afinal, se o cidadão apenas é obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa havendo previsão legal, como se aduz do art. 5º, II, da CF/88, e à Administração Pública compete a observância das previsões legais, nos termos do art. 37, também do Texto Constitucional, sabe-se de antemão que existe um espaço livre para a atuação de ambos, uma proteção ao livre-arbítrio no primeiro caso e de discricionariedade administrativa no segundo, tudo isso dentro de uma moldura de licitude.¹⁴³⁵

Já Kelsen aduzia que, por mais totalitária que fosse a ordem jurídica, sempre restaria um mínimo de liberdade ao ser humano.¹⁴³⁶ Num ordenamento jurídico democrático, como o brasileiro, não há dúvidas de que a margem de atuação lícita dos cidadãos e dos agentes públicos – neste caso havendo autorização legislativa – é considerável. A própria Constituição Federal acaba por expressar positivamente alguns aspectos dessa liberdade do particular, em vários dispositivos. Dentre os que trazem reflexos no âmbito tributário, convém recordar da garantia de liberdade de trabalho (art. 5º, XIII, CF/88), a livre iniciativa (art. 170, CF/88) e a garantia do direito de propriedade (art. 5º, XXII, CF/88). Convém consignar que, de tais limites, não se pode olvidar, tendo em vista que “[o] tributo é o preço da liberdade”, mas “pode implicar opressão da liberdade, se o não contiver a legalidade”.¹⁴³⁷

¹⁴³⁴ TÔRRES, Heleno Taveira. **Direito...**, *op. cit.*, p. 203-215; TÔRRES, Heleno Taveira. Boa fé e Argumentação na Interpretação das normas tributárias. In: PAULA JUNIOR, Aldo de *et. al.* **Direito Tributário e os conceitos do direito privado**: VII Congresso Nacional de Estudos Tributários. São Paulo: Noeses, 2010, p. 536. Note-se que é corrente a afirmação de que a Segurança Jurídica decorre do princípio do Estado de Direito, o que, segundo HELENO TORRES, pode até fazer algum sentido no sistema alemão, mas não no caso brasileiro, tendo em vista as diferenças grandiosas entre os Textos Constitucionais. Cf. TÔRRES, Heleno Taveira. **Direito...**, *op. cit.*, p. 35-37. Sobre o tema, veja-se: GARCIA NOVOA, César. **El Principio...**, *op. cit.*, p. 27-33.

¹⁴³⁵ Esse “princípio da liberdade, no que diz respeito a vida privada, conduz à afirmação de que tudo o que não estiver disciplinado pelo direito está abrangido na esfera da autonomia”, ou seja, aquilo que não for proibido ou obrigatório, será permitido – reiteramos, no que tange à esfera privada. Cf. JUSTEN FILHO, Marçal. **Curso de Direito Administrativo**. São Paulo: Saraiva, 2005, p. 141.

¹⁴³⁶ Kelsen, Hans. **Teoria Pura do Direito**. Trad. João B. Machado. 6. ed. brasileira. São Paulo: Martins Fontes, 2003, p. 48.

¹⁴³⁷ TORRES, Ricardo Lobo. **Os Direitos Humanos e a Tributação**: imunidades e isonomia. Rio de Janeiro: Renovar, 1995, p. 4.

Pois bem. Faz-se sentir os influxos da Segurança Jurídica no âmbito tributário através de diversas previsões de nosso ordenamento jurídico, tais como a já mencionada Legalidade, a Anterioridade e a Irretroatividade Tributárias.¹⁴³⁸ A regra geral de recepção de garantias ao contribuinte do *caput* do art. 150, da CF/88, não deixa dúvida de ser ela, por si só, uma garantia do contribuinte, além de suas manifestações parciais antes mencionadas, como aponta HELENO TORRES.¹⁴³⁹ Interessa-nos aprofundar em alguns de seus aspectos, em especial o da Legalidade, o que passamos a fazer.

5.3.2 SEGURANÇA JURÍDICA E DISTRIBUIÇÃO DE COMPETÊNCIAS TRIBUTÁRIAS: ECOS DA FEDERAÇÃO

Já tivemos, em outro trabalho, oportunidade de aprofundar o tema da organização federativa do Estado brasileiro, sobre como compreendemos a natureza jurídica de uma federação, assim como de expor nossa visão acerca do papel dos municípios, em nosso sistema, como entes federativos: sobre tais pontos, não iremos aprofundar, tomando-os como pressupostos de nossa análise.¹⁴⁴⁰

Neste apartado apenas consignamos que a adoção do sistema federativo teve repercussões grandiosas em nossa Constituição Tributária que, como meio de garantir efetiva autonomia financeira aos entes federativos – um “reclamo impostergável”, nas palavras de CARRAZZA, e premissa para reais autonomias política, legislativa e administrativa –, promoveu detalhada distribuição de competências tributárias (artigos 145, 148, 149, 153, 154, 155, 156, 195, dentre outros, CF/88), com diferentes técnicas a depender da espécie de tributo, além de diversos outros ecos textuais, tais como transferências financeiras diversas (artigo 157 *et seq.*, CF/88), previsões voltadas à isonomia dos entes federativos (artigos 150, VI, “a”; 151, II e III, CF/88) e outras que fazem o mesmo, ao mesmo tempo garantindo a isonomia dos

¹⁴³⁸ SCHOUERI, Luís Eduardo. Segurança Jurídica e normas tributárias indutoras. *In*: RIBEIRO, Maria de Fátima (coord.). **Direito Tributário e Segurança Jurídica**. São Paulo: MP, 2008, p. 317.

¹⁴³⁹ TÔRRES, Heleno Taveira. **Direito...**, *op. cit.*, p. 198. Nesse sentido, tem-se se destacado nos últimos anos, por influência germânica, as preocupações da dogmática brasileira com outra de suas facetas: a proteção da confiança e a boa-fé objetiva no campo da relação Estado-Contribuinte, inclusive em relação a modificações jurisprudenciais, como se denota da obra de MISABEL DERZI. Num mundo de tantas mudanças, e num país de jurisprudência tão movediça – como bem aponta FRANA ELIZABETH MENDES –, a busca de estabilidade jurídica parece ser uma necessidade cada vez mais premente. E a confiança, segundo DERZI, “implica a expectativa confiável, que interfere diretamente na decisão tomada pela pessoa que confia”. Cf. DERZI, Misabel de Abreu Machado. **Modificações...**, *op. cit.*, p. 316 *et seq.*, em especial p. 329; MENDES, Frana Elizabeth. Princípios tributários e as normas de proteção ao contribuinte. *In*: CARVALHO, Ana Carolina Papacosta Conte de *et. al.* **Derivação e Positivação no direito tributário**. VIII Congresso do Instituto Brasileiro de Estudos Tributários. São Paulo: Noeses, 2011, p. 496-50. Sobre o tema, veja-se também: TÔRRES, Heleno Taveira. **Direito...**, *op. cit.*, p. 215-228.

¹⁴⁴⁰ CUNHA, Carlos Renato. **O Simples Nacional, a Norma Tributária e o Princípio Federativo: limites da Praticabilidade Tributária**. Curitiba: Juruá, 2011, p. 153-178.

particulares no território nacional (artigos 150, V; 151, I; e 152, CF/88).¹⁴⁴¹

Tem-se por meio de referidas regras de distribuição de competências uma expressão, também, da segurança jurídica: elas vinculam material e formalmente a atuação do legislador infraconstitucional de todas as pessoas políticas da República Federativa do Brasil outorgando, em tese, maior confiabilidade e calculabilidade ao sistema tributário; como é pacífico na dogmática, portanto, nosso sistema é, no particular, rígido, tendo em vista que há vínculo semântico entre tais normas e a cláusula pétrea referente ao sistema federativo (art. 60, § 4º, I, CF/88), sendo essa, segundo ÁVILA, mais uma nota de segurança jurídica.¹⁴⁴² Mas, para que não nos auto enganemos com a espessura de tal rigidez, convém que não nos esqueçamos das características linguísticas de que viemos tratando desde o início deste trabalho: é uma rigidez semanticamente “aberta” pela vaguidade e pela ambiguidade, paulatinamente “fechada” no campo discursivo-pragmático; nem tudo é, no particular, um “caso fácil” e os que o são devem muito ao labor doutrinário e jurisprudencial de décadas.

A rígida distribuição de competências tributárias em nosso sistema tem por ferramenta harmonizadora as normas gerais em matéria tributária, tema intensamente afeto ao do Princípio Federativo em matéria tributária, que analisaremos em tópico específico.¹⁴⁴³

5.3.3 SEGURANÇA JURÍDICA E TRIPARTIÇÃO DE FUNÇÕES ESTATAIS

Em relação aos fundamentos da “tripartição de poderes estatais” – *rectius*, “tripartição de funções”¹⁴⁴⁴ – tema já bastante debatido e de todos conhecido, basta-nos recordar que a proposta de MONTESQUIEU acabou difundida mundo afora e foi adotada, com suas notas peculiares, pelo ordenamento jurídico brasileiro, que a declara de forma peremptória no art.

¹⁴⁴¹ CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 29. ed. rev. ampl. atual. São Paulo: Malheiros, 2013, p. 571. Sobre o tema, veja-se: ÁVILA, Humberto. **Competências tributárias**: um ensaio sobre a sua compatibilidade com as noções de tipo e conceito. São Paulo: Malheiros, 2018, *passim*.

¹⁴⁴² ÁVILA, Humberto. **Teoria da Segurança...**, *op. cit.*, p. 300; ÁVILA, Humberto. **Sistema Constitucional Tributário**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2006, p. 109-110; CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso...**, *op. cit.*, p. 571-580. Note-se que o fato de a forma federativa de Estado ser cláusula pétrea não impede a modificação das regras de competência constitucional: como afirma BARROS CARVALHO, a “prática de inserir alterações no painel das competências tributárias, no Brasil, tem sido efetivada reiteradamente, sem que seu exercício haja suscitado oposições mais graves”. Cf. CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso...**, *op. cit.*, p. 238. O tema, contudo, é merecedor de aprofundamentos que ultrapassam nosso escopo.

¹⁴⁴³ Vide a subseção 5.3.4.2, *infra*.

¹⁴⁴⁴ “O poder político [...] não pode ser dividido. Quando a doutrina tradicional trata do poder, dentro do contexto da célebre teoria em discussão, certamente, com esse significante está querendo fazer menção a um órgão estatal autônomo ou a uma função de Estado”. Cf. CLÈVE, Clèmerson Merlin. **Atividade Legislativa do Poder Executivo**. 2. ed. rev. atual. ampl. São Paulo: RT, 2000, p. 30-31. Veja-se também: VIEIRA, José Roberto. **Medidas Provisórias em matéria tributária**: as catilnárias brasileiras. 1999. Tese (Doutorado em Direito) – Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 1999, p. 63-64.

2º do Texto Constitucional, arrolando-a como cláusula pétrea no § 4º do art. 60.¹⁴⁴⁵

O que nos interessa pontuar brevemente é que há, na noção de tripartição de funções, uma confluência de valores democráticos e de segurança jurídica: trata-se, sim, de uma forma de organização do poder político estatal sob a divisão orgânica de seu exercício por autoridades independentes; mas que bem serve para a existência de controle mútuo desse exercício – com ganhos democráticos pela limitação daí advinda – e que gera expectativas sobre a autoridade competente e a sua forma – com notas de segurança jurídica.¹⁴⁴⁶ Dessa determinação constitucional da mais alta hierarquia deflui a divisão orgânica que nos permite saber que obrigações devem ser impostas de modo originário somente pelo Poder Legislativo – como regra pelo instrumento “lei” –, que competirá ao Poder Executivo exercer a função de governo aplicando-as e ao Poder Judiciário garantir sua estrita observância, por meio do controle de sua constitucionalidade, ao resolver os conflitos sociais a ele levados. Daí a origem de toda a discussão afeta ao Princípio da Legalidade e à sua sombra, o poder regulamentar do Executivo, a própria expressão da Avocação de que tratamos ao analisar o modo padrão de aplicação normativo-tributário.¹⁴⁴⁷

É sabido também que a divisão não é estanque, posto os “poderes” da República exercerem funções atípicas, assim como que as fronteiras de tal divisão, tão aclamadas pelo Liberalismo do século XIX, foram e vêm sendo postas em xeque desde antes do fim das grandes guerras, com um aumento gradativo do poder normativo do Executivo no seio do Estado de Bem Estar Social.¹⁴⁴⁸ Aqui anotamos tais pontos para continuar nossa jornada em temas que nos preocupam de forma mais direta.

5.3.4 A LEGALIDADE TRIBUTÁRIA: SEGURANÇA E DEMOCRACIA

¹⁴⁴⁵ “O Estado Moderno deve a Montesquieu a elaboração da teoria, que, depois, foi encampada pela experiência de não poucas sociedades políticas, inclusive a brasileira. De tal modo foi aceita a formulação política de Montesquieu que deu origem a um mito: o mito da separação, decorrente do apego dogmático dos juristas a uma técnica de contenção do poder nascida num período determinado, e mais do que isso, para fazer face a questões determinantes de um contexto determinado”. Cf. CLÈVE, Clèmerson Merlin. **Atividade...**, *op. cit.*, p. 24. Veja-se também: MONTESQUIEU. **O Espírito das Leis**. Trad. Cristina Murachco. São Paulo: Martins Fontes, 2000, p. 165-196; CASTRO, Carlos Roberto de Siqueira. **O Congresso e as Delegações Legislativas**. Rio de Janeiro: Forense, 1986, p. 40-44; VIEIRA, José Roberto. **Medidas...**, *op. cit.*, p. 65-67.

¹⁴⁴⁶ “[...] a CF/88, ao instituir, no seu art. 2º, o princípio da separação dos Poderes, exige um mínimo de acessibilidade, de inteligibilidade e de estabilidade do Direito”. Cf. ÁVILA, Humberto. **Teoria da Segurança...**, *op. cit.*, p. 232.

¹⁴⁴⁷ Vide as subseções 4.2 e 4.4.1.2 *supra*.

¹⁴⁴⁸ CASTRO, Carlos Roberto de Siqueira. **O Congresso...**, *op. cit.*, p. 48-51; CLÈVE, Clèmerson Merlin. **Atividade...**, *op. cit.*, p. 34-44; VIEIRA, José Roberto. **Medidas...**, *op. cit.*, p. 68-70; SANTIAGO, Igor Mauler, Reflexões sobre o Direito Tributário na Pós-Modernidade: Separação dos Poderes e Espécies Tributárias. **Revista de Direito Tributário da APET**, São Paulo: APET, ano 2, n. 6, p. 75-86, jun. 2005.

5.3.4.1 Vários níveis de Legalidade

Como uma regra, a Legalidade poderia ser lida aproximadamente como o seguinte mandamento: “para expedir normas gerais e abstratas que criem deveres, utilize-se do veículo ‘lei’”.¹⁴⁴⁹ Como um princípio, de pronto, percebe-se uma noção sobre a necessidade da discussão democrática para a criação de obrigações, de autoimposição; mais, pelo veículo “lei”, que só existe com a devida publicidade, percebe-se as notas da busca do amplo conhecimento e da certeza das obrigações auto impostas. Ademais, pelo desenho do Direito Positivo típico de um Estado Democrático de Direito não se poderia imaginar obrigações desmotivadas: aí a necessidade de leis motivadas, com justificativas que vinculam. Ainda, pela lei normalmente se veiculam regras gerais e abstratas levando à noção de igualdade. O caleidoscópio axiológico da mirada principiológica poderia perdurar muito mais linhas.

Nosso Direito Positivo a prevê como regra geral no art. 5º, inciso II, da Constituição Federal, além, dentre outras, das previsões específicas do art. 37, *caput*, que se refere à Administração Pública, e do art. 150, inciso I, na seara tributária. Trata-se de ideia própria do Estado de Direito, como aduz SCHOUERI.¹⁴⁵⁰

Seus fundamentos axiológicos principais podem ser identificados como sendo os valores “segurança jurídica” e “democracia”, que ainda poderíamos aprofundar na divisão de funções entre diferentes autoridades estatais como forma de contenção do poder: a Tripartição de Funções.¹⁴⁵¹ A segurança jurídica encontra expressão na legalidade, pois esta dá “previsibilidade, clareza e durabilidade” ao direito, ou, em resumo, certeza do direito vigente.¹⁴⁵² O mesmo ocorre em relação à representatividade, pois através dela o povo, por meio de seus representantes, consente com as obrigações, que são auto impostas; daí falar-se no direito tributário de “autoimposição, autotributação ou de autoconsentimento”, dentro da

¹⁴⁴⁹ A lei pode ser definida como o instrumento introdutor de normas jurídicas, expedido pelas pessoas políticas constitucionais pátrias, nos termos previstos na subseção III da Seção VIII do Título IV da Constituição Federal, e das respectivas Constituições Estaduais e leis orgânicas municipais, se for o caso.

¹⁴⁵⁰ SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário**. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 268. Sua origem remonta à período ainda anterior à Magna Carta, de 1215, estando, de qualquer modo, sempre ligada à uma ideia de auto consentimento para a criação de obrigações por parte do monarca. Cf. UCKMAR, Victor. **Princípios comuns de Direito Constitucional Tributário**. 2. ed. Trad. Marco Aurélio Greco. São Paulo: Malheiros, 1999, p. 21.

¹⁴⁵¹ VIEIRA, José Roberto. **Medidas...**, *op. cit.*, p. 53; VIEIRA, José Roberto. Fundamentos Republicano-Democráticos da Legalidade Tributária: óbvios ululantes e não ululantes. In: FOLMANN, Melissa. **Tributação e Direitos Fundamentais: Propostas de Efetividade**. Curitiba: Juruá, 2007, p. 199; VIEIRA, José Roberto. Legalidade Tributária e Medida Provisória: mel e veneno. In: FISCHER, Octavio Campos (coord.). **Tributos e Direitos fundamentais**. São Paulo: Dialética, 2004, p. 182.

¹⁴⁵² VIEIRA, José Roberto. Medidas Provisórias e Segurança Jurídica: a insólita opção estatal pelo “viver perigosamente”. In: SANTI, Eurico Marcos Diniz de (coord.). **Segurança jurídica na tributação e estado de direito**. São Paulo: Noeses, 2005, p. 324.

conhecida ideia da *no taxation without representation*.¹⁴⁵³

Pois bem. Pode-se afirmar que o protagonismo do Princípio da Legalidade no Direito Tributário brasileiro é tema pacífico no seio da doutrina especializada e também tem sua incontestável relevância exposta em relação a outros ramos do Direito. Contudo, a visão tradicional sobre a Legalidade tem sido colocada em crise. Fala-se em “deslegalização do Direito Administrativo”, de “crise do paradigma da legalidade”, ou da necessidade de uma mudança de visão para o contexto de uma sociedade pós-moderna.¹⁴⁵⁴

Exemplos disso não faltam.¹⁴⁵⁵ No âmbito do Direito Tributário, os ventos parecem

¹⁴⁵³ NABAIS, José Casalta. **Direito Fiscal**. 4. ed. Coimbra: Almedina, 2008, p. 138; NABAIS, José Casalta. **O dever...**, *op. cit.*, p. 322. Nesse sentido, vide: LAPATZA, Jose Juan Ferreiro. El Principio de Legalidad y la Reserva de Ley. **Revista de Direito Tributário**. São Paulo: Malheiros, ano 13, n. 50, out./dez. 1989, p. 7-8; CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso...**, *op. cit.*, p. 277; VIEIRA, José Roberto. **Fundamentos...**, *op. cit.*, p. 199; VIEIRA, José Roberto. **Legalidade...**, *op. cit.*, p. 943; PACHECO, Angela Maria da Motta. **Ficções Tributárias: identificação e controle**. São Paulo: Noeses, 2008, p. 222.

¹⁴⁵⁴ MUZZI FILHO, Carlos Victor. **O consentimento do contribuinte como técnica de Segurança Jurídica e Praticabilidade no Estado Democrático de Direito**. 2013. 199 f. Tese (Doutorado em Direito) – Universidade Federal de Minas Gerais, Belo Horizonte, 2013, p. 31-39; ROCHA, Sergio André. A tributação na sociedade de risco. **Revista Fórum de Direito Tributário – RFD**, Belo Horizonte: Fórum, ano 4, n. 23, set./out. 2006, p. 9-12; SUNDFELD, Carlos Ari. **Direito Administrativo para Céticos**. 2. ed. rev. ampl. São Paulo: Malheiros, 2014, p. 249; ROCHA, Sergio André. A deslegalização no direito tributário brasileiro contemporâneo. *In*: GRUPENMACHER, Betina Treiger (coord.). **Tributação: Democracia e Liberdade**, em homenagem à Ministra Denise Martins Arruda. São Paulo: Noeses, 2014, p. 529-530; CALIL, Lais. O Poder Normativo das Agências Reguladoras em face dos Princípios da Legalidade e da Separação de Poderes. *In*: BINENBOJM, Gustavo (coord.). **Agências Reguladoras e Democracia**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2006, p. 147; MEDAUAR, Odete. **O Direito Administrativo em evolução**, *op. cit.*, p. 250-252; JUSTEN FILHO, Marçal. **O Direito das Agências Reguladoras Independentes**. São Paulo: Dialética, 2002, p. 495; JUST, Gustavo. A “crise” do princípio da legalidade do ponto de vista da teoria da interpretação. *In*: MARRARA, Thiago (org.). **Princípios de Direito Administrativo**. São Paulo: Atlas, 2012, p. 30-44; BINENBOJM, Gustavo. **Uma Teoria do Direito Administrativo: Direitos Fundamentais, Democracia e Constitucionalização**. Rio de Janeiro: Renovar, 2006, p. 272-284; BINENBOJM, Gustavo. O sentido da vinculação administrativa à juridicidade no direito brasileiro. *In*: ARAGÃO, Alexandre Santos de; MARQUES NETO, Floriano de Azevedo (coord.). **Direito Administrativo e seus novos paradigmas**. Belo Horizonte: Forum, 2008, p. 145; CAMILO, Guilherme Vitor de Gonzaga; LELIS, Davi Augusto Santana de. **A Crise do Paradigma da Legalidade: uma nova interpretação principiológica**. *In*: CALDAS, Roberto Correia da Silva Gomes; STELZER, Joana; BIRNFELD, Liane Francisca Hüning (coord.). **Direito e administração pública I** [Recurso eletrônico on-line]. Florianópolis: CONPEDI, 2014, [online]; SANTIAGO, Rafael da Silva. O Princípio da Legalidade Administrativa na Sociedade Pós-Moderna: a necessidade de uma mudança de perspectiva. *In*: CALDAS, Roberto Correia da Silva Gomes; PINTO, Helena Elias; CADEMARTORI, Luiz Henrique (coord.). **Direito e administração pública: XXI Congresso Nacional do CONPEDI**. [Recurso eletrônico on-line]. Florianópolis: FUNJAB, 2012, [online]. Criticando a flexibilização da legalidade no âmbito do Direito Administrativo: GABARDO, Emerson. A flexibilização da Legalidade mediante o prestígio de uma ideia equivocada de Eficiência e uma visão niilista da Separação dos Poderes. *In*: HACHEM, Daniel Wunder; GABARDO, Emerson; SALGADO, Eneida Desiree (coord.). **Direito Administrativo e suas transformações atuais: homenagem ao Professor Romeu Felipe Bacellar Filho**. Curitiba: Ítala, 2016, p. 207-216.

¹⁴⁵⁵ No Direito Penal, multiplicam-se as chamadas “normas penais em branco heterônomas”, em que a previsão legal do delito é complementada por definições expedidas por atos administrativos; surgem a transação penal e a “colaboração premiada”, que mitigam a rigidez da aplicação da lei aos casos concretos, com acordos de confissão seguidos da diminuição de pena, ou a aplicação de pena sem qualquer apuração da subsunção da lei penal ao caso concreto. No Direito

soprar na mesma direção.^{1456,1457} Grande parte disso é elemento de nossas preocupações ao tratar do que se convencionou chamar de “praticabilidade tributária”. Parece que a legalidade era mais firme, rochosa; os ventos da contemporaneidade parecem liquefazê-la. A legalidade mudou ou mudamos nós? Cremos que esse é um tema merecedor de reflexão. Aqui, pretende-se uma contribuição inicial para sua compreensão. Talvez a legalidade já tivesse vários níveis e nós, os tributaristas, é que não quiséssemos enxergá-los.

Quando se fala da Legalidade Tributária, quase automaticamente costuma-se pensar em seus efeitos em relação ao tema da criação e da majoração de tributos, daí falando-se da Estrita Legalidade e da Tipicidade Tributárias. Contudo, se a análise se faz de forma mais detalhada, verifica-se a existência de diferentes níveis de Legalidade Tributária em nosso ordenamento jurídico, podendo-se falar, quiçá, em diferentes espécies.

A primeira delas, já foi mencionada, e é a que se refere à instituição e majoração de tributos, prevista no art. 150, I, da CF/88. A ela, poderíamos adicionar, como da mesma estirpe, a previsão do § 6º, do mesmo art. 150, que exige lei específica para exonerações tributárias em geral.¹⁴⁵⁸ Há, contudo, uma Legalidade de segundo nível, referente à previsão do art. 146, da CF/88, que evoca o tema das normas nacionais em matéria tributária, que vinculam a todos os entes federativos. Ademais, com outro fundamento constitucional e com

Administrativo, a prática passa a aceitar um aumento do campo do Poder Regulamentar do Executivo, com quase-leis em agências reguladoras e em outros campos, assim como o alargamento de um viés contratual no direito público. Até mesmo no Direito Processual Civil se reforçam os meios de negociação processual, o que se viu claramente no recente Código de 2015.

¹⁴⁵⁶ Surgem “normas tributárias em branco”, como o caso da contribuição social para coberturas dos riscos de acidente de trabalho; utilizam-se de conceitos indeterminados com cada vez maior frequência; aparecem quase-leis em regulamentações amplíssimas da RFB e da PGFN; e discute-se a necessidade de uma lei geral de transação tributária, com o aparecimento de cada vez mais casos de “contratualização”, como regimes optativos de tributação.

¹⁴⁵⁷ “Vive-se um novo tempo no campo da fiscalidade, em que há uma clara mudança da forma como se visualiza a legalidade. Um verdadeiro tsunami tributário! Da certeza definida nos modais deônticos aplicáveis às condutas: o que não é obrigado ou proibido, é permitido, adentra-se na era da tentativa de “flexibilização” dos limites da legalidade”. Cf. QUEIROZ, Mary Elbe. Apuração da base de cálculo do IRPJ e da CSLL: a desconsideração de 100% dos custos e despesas. Obrigatoriedade do arbitramento do lucro. In: BARRETO, Aires Fernandino *et al.* **Interpretação e Estado de Direito**: Congresso do IBET. São Paulo: Noeses, 2006, p. 332. Note-se que ANDRADE considera que a relativização da Legalidade no âmbito tributário não é nova, o que nunca existiu foi a certeza, residindo a teoria da tipicidade e da reserva absoluta da lei no paraíso dos conceitos ironicamente mencionado por Jhering. Cf. ANDRADE, José Maria Arruda de. **Interpretação da Norma Tributária**. São Paulo: MP, 2006, p. 177-178. GRECO, ao invés de maldizer a incerteza e a insegurança, exorta-nos a “construir critérios para reduzi-las a partir das normas constitucionais postas, atendendo à complexidade que resulta do próprio Direito positivo”. Cf. GRECO, Marco Aurélio. **Contribuições**: uma figura “sui generis”. São Paulo: Dialética, 2000, p. 130. Veja-se também: ROCHA, Sergio André. **A tributação...**, *op. cit.*, p. 9-12.

¹⁴⁵⁸ BORGES, José Souto Maior. **Teoria Geral da Isenção Tributária**. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2007, p. 37-38; GRUPENMACHER, Betina Treiger. Das exonerações tributárias, incentivos fiscais e benefícios fiscais. In: GRUPENMACHER, Betina Treiger; CAVALCANTE, Denise Lucena; RIBEIRO, Maria de Fátima; QUEIROZ, Mary Elbe. **Novos Horizontes da Tributação**: um diálogo luso-brasileiro. Coimbra: Almedina, 2012, p. 28; ANDRADE, José Maria Arruda de. **Interpretação...**, *op. cit.*, p. 178.

diferente regime jurídico, tem-se a Legalidade das normas sancionatórias tributárias, que possui fundamento de validade no art. 5º, XXXIX, da CF/88. Por fim, tem-se a Legalidade dos procedimentos administrativos de aplicação das demais normas tributárias, com fundamento no art. 37, *caput*, da CF/88, que parece possuir diferentes consequências jurídicas. Entremeando todos esses diferentes tipos, encontra-se a Legalidade Genérica do art. 5º, II, que confere o espaço de liberdade de todo cidadão no ordenamento jurídico brasileiro. Essa é a previsão que funda os demais tipos, mas que também os limita e conforma. Analisemos o tema de forma mais detalhada.¹⁴⁵⁹

5.3.4.2 A Legalidade e as Normas Gerais: Segurança e Federação

A possibilidade de expedição de normas gerais em matéria tributária que possuem indubitável natureza de “normas nacionais” e, como recorda EURICO MARCOS DINIZ DE SANTI, são típicas normas de estrutura, encontra-se prevista no art. 146, da CF/88, assim como em diversos outros dispositivos constitucionais, como os artigos 146-A; 155, III e § 2º, XII; 156, III e § 3º; 195, § 11; além de dispositivos do Ato das Disposições Constitucionais e Transitórias – ADCT.¹⁴⁶⁰ Num Estado estruturado federativamente, tais previsões ganham relevância incontestável, ao limitar, de uma forma ou outra, a competência legislativa de todos os entes federativos.

Normalmente o seu estudo se limita às previsões do art. 146, em especial do seu inciso III que, de forma literal, menciona a expressão “normas gerais”. Seu fundamento de validade remoto, contudo, pode ser encontrado já no art. 24, inciso I, da Carta Magna, que prevê a competência concorrente da União, Estados e Distrito Federal, para legislar sobre direito tributário, o que deve ser lido de forma conjunta com a previsão genérica da

¹⁴⁵⁹ Antes disso, não nos esqueçamos de que, como afirma EURICO DE SANTI, a “legalidade não está apenas na lei”, sendo de suma relevância o “conhecimento público do processo narrativo do direito, no qual encontramos o motivo legal dos documentos de aplicação do direito tributário”, que é “concretamente interpretada” pela Administração Tributária; vale dizer, existe uma “legalidade concreta”, merecedora de reflexões e cuidados. Cf. SANTI, Eurico Marcos Diniz de. **Kafka, Alienação e Deformidade da Legalidade**: exercício do controle social rumo à cidadania fiscal. São Paulo: RT; Fiscosoft, 2014, p. 148-173; SANTI, Eurico Marcos Diniz de. Sigilo Fiscal, Alienação e Deformidades da Legalidade: em defesa do fim dos julgamentos públicos secretos. In: MOREIRA, André Mendes *et. al.* **O Direito Tributário entre a forma e o conteúdo**: XI Congresso do IBET. São Paulo: Noeses, 2014, p. 370-371; SANTI, Eurico Marcos Diniz de; CORRÊA, André Rodrigues. **Transparência e Legalidade como estratégias de valorização da atividade da autoridade tributária**. São Paulo: Max Limonad, 2017, *passim*.

¹⁴⁶⁰ SANTI, Eurico Marcos Diniz de. **O Código Tributário Nacional e as normas gerais de Direito Tributário**. In: SANTI, Eurico Marcos Diniz de (coord.) **Curso de Direito Tributário e Finanças Públicas**: do fato à norma, da realidade ao conceito jurídico. São Paulo: Saraiva, 2008, p. 322. Veja-se também: UHDRE, Dayana de Carvalho. Da inconstitucionalidade do art. 31 da Lei 8.212/91 – Da não sustentabilidade do entendimento do STJ a luz dos preceitos instituidores da competência tributária. In: GRUPENMACHER, Betina Treiger. **Tributação...**, *op. cit.*, p. 88-91.

competência legislativa municipal, do art. 30. Como prevê o § 1º, do mencionado art. 24, em relação à competência legislativa concorrente, à União compete, apenas, a expedição de normas gerais, que são suplementadas pela legislação dos demais entes federativos. Com isso, não parece absurdo afirmar que as previsões dos demais dispositivos, em especial as do art. 146, são como que especificações do próprio art. 24, I e seu § 1º.

O tema não é simplório, sempre considerado problemático, nas palavras de FREDERICO SEABRA DE MOURA.¹⁴⁶¹ Inicia-se a plêiade de dúvidas já pelo significado da expressão “normas gerais”. Uma primeira ideia dá-nos CARRAZZA quando afirma que “[...] estabelecer normas gerais é apontar as diretrizes, os lineamentos básicos” sem nunca descer “a assuntos da economia interna, do peculiar interesse das pessoas políticas”.¹⁴⁶²

Interpretando sistematicamente o texto constitucional, temos que, em respeito à forma de Estado adotada no Brasil – a federativa –, não pode a União legislar sobre peculiaridades tributárias de forma a desrespeitar a autonomia dos demais entes federativos.¹⁴⁶³ Não há “cheque em branco” nessa questão, como obtempera CARRAZZA.¹⁴⁶⁴

Essas normas gerais, pela previsão do art. 146, da CF/88, devem ser inseridas no sistema jurídico por meio do veículo “lei complementar” e possuem nítida natureza de normas nacionais, não federais.¹⁴⁶⁵ Aí adentramos em tema bastante espinhoso, que é o das funções e limites das normas gerais em matéria tributária: já nos posicionamos, alhures, numa visão intermediária entre os defensores das escolas dicotômica – ou unifuncional, como sugere VIEIRA – e tricotômica, sobre as funções das normas gerais em matéria tributária.¹⁴⁶⁶ O tema,

¹⁴⁶¹ MOURA, Frederico Araújo Seabra de. Funções primária e secundária das normas gerais em matéria tributária. In: CARVALHO, Ana Carolina Papacosta Conte de et. al. **Derivação e Positivização no direito tributário**. VIII Congresso do Instituto Brasileiro de Estudos Tributários. São Paulo: Noeses, 2011, p. 503.

¹⁴⁶² CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso...**, op. cit., p. 1046.

¹⁴⁶³ “[...] queremos registrar que, por exigência do princípio federativo – que o Diploma Máximo considerou um dos pilares sobre os quais se assenta o edifício jurídico nacional –, nem a União pode invadir a competência tributária dos Estados, nem estes a da União. Do mesmo modo, aos Estados, porque juridicamente iguais entre si, é defeso se apossarem das competências tributárias uns dos outros”. Cf. CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso...**, op. cit., p. 182.

¹⁴⁶⁴ “Julgamos incontroverso que a Constituição não conferiu ao legislador complementar um ‘cheque em branco’ para, por meio da edição deste ato normativo, traçar as competências tributárias com suas limitações, da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal”. Cf. CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso...**, op. cit., p. 1047.

¹⁴⁶⁵ Como afirma COELHO, “a lei complementar está a serviço da Constituição e não da União Federal”, que apenas lhe empresta o órgão emissor. Cf. COELHO, Sacha Calmon Navarro. A Lei Complementar como agente normativo ordenador do Sistema Tributário e das repartições das competências tributárias. In: SOUZA, Priscila de (org.). Veja-se também: CARVALHO, Paulo de Barros (coord.). **50 anos do Código Tributário Nacional**: XII Congresso do IBET. São Paulo: Noeses, 2016, p. 1145.

¹⁴⁶⁶ CUNHA, Carlos Renato. **O Simples Nacional...**, op. cit., p. 88-97. JOSÉ ROBERTO VIEIRA faz a proposta no sentido de batizar a “teoria dicotômica” como “unifuncional”, tendo em vista que a lei complementar a que alude o art. 146, I, II e III teria uma única função: dispor sobre normas gerais em matéria tributária. Cf. VIEIRA, José Roberto. Denúncia espontânea e multa moratória: confissão e crise na “jurisdição” administrativa. In: GUNTHER, Luiz Eduardo (coord.). **Jurisdição**: crise,

interessantíssimo, não será aqui aprofundado, e ficaremos, para o presente trabalho, com a adoção estratégica da visão tripartite, por seu valor pragmático.¹⁴⁶⁷

Trata-se, a nosso ver, de uma Legalidade Tributária de segundo nível, a conformar a expedição de leis instituidoras de tributos pelos demais entes federativos, mediando as normas constitucionais de competência e o seu efetivo exercício. Não estão a atingir diretamente a atuação do Estado-Administração e dos contribuintes, nas relações jurídicas tributárias, ainda que exerçam relevantíssimo papel mediatamente verificável. Exercem elas duas funções, bem identificadas por FREDERICO SEABRA DE MOURA: a) uma primária, de harmonização normativa no Estado Federativo brasileiro; e b) uma secundária, que agrega a prevenção de conflitos de competência entre as entidades tributantes.¹⁴⁶⁸

Tais normas gerais fazem parte do desenho do próprio Princípio Federativo – sendo controvertido, como exposto, o seu alcance.¹⁴⁶⁹ Mais: como recorda HUMBERTO ÁVILA, referida previsão atua em favor dos contribuintes, como forma de expressão da Segurança Jurídica; além disso, ao garantir tributação uniforme no território nacional, elas fornecem um ideal de cognoscibilidade pela abrangência nacional e confiabilidade, pela maior dificuldade de alteração, e calculabilidade, pela vinculação material das normas gerais.¹⁴⁷⁰

5.3.4.3 A Legalidade Estrita da Norma de Incidência Tributária: Tipo e Conceito

A Legalidade Estrita pode ser considerada a mais relevante quando o tema é analisado no âmbito do Direito Tributário: no campo reservado à instituição de tributos encontra a lei privilegiada importância. Pelos ditames de nosso ordenamento, a lei é o instrumento por excelência para a introdução, no ordenamento jurídico, de normas gerais e abstratas e é com base em tais normas que o aplicador do Direito expede normas individuais e concretas, inseridas por meio de uma decisão judicial ou administrativa, *v.g.*¹⁴⁷¹

efetividade e plenitude institucional. Curitiba: Juruá, 2008, p. 402.

¹⁴⁶⁷ Para aprofundamento sobre o tema, sugerimos o ótimo apanhado histórico-doutrinário realizado por JOSÉ ROBERTO VIEIRA. Cf. VIEIRA, José Roberto. Normas gerais de Direito Tributário: um velho tema sob novíssima perspectiva. *In*: SOUZA, Priscila de (org.); CARVALHO, Paulo de Barros (coord.). **50 anos do Código Tributário Nacional**: XII Congresso do IBET. São Paulo: Noeses, 2016, p. 698-721. Veja-se também: GRUPENMACHER, Betina Treiger. Imposto sobre Serviços – Critério Espacial – A questão do domicílio do prestador e o papel do Poder Judiciário enquanto guardião das instituições democráticas. *In*: GRUPENMACHER, Betina Treiger (coord.). **Tributação...**, *op. cit.*, p. 158-162.

¹⁴⁶⁸ MOURA, Frederico Araújo Seabra de. **Funções...**, *op. cit.*, p. 504-508 e p. 515-522.

¹⁴⁶⁹ “Ocorre que o federalismo brasileiro, como talhado na Constituição de 1988, é normativamente centralizado, financeiramente repartido e administrativamente descentralizado. Há tantos federalismos, diversos entre si, quantos Estados federativos existam”. Cf. COELHO, Sacha Calmon Navarro. **A Lei...**, *op. cit.*, p. 1163.

¹⁴⁷⁰ ÁVILA, Humberto. **Teoria da Segurança...**, *op. cit.*, p. 255-256.

¹⁴⁷¹ CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso...**, *op. cit.*, p. 399; CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário**: fundamentos jurídicos da incidência. 2. ed. rev. São Paulo: Saraiva, 1999, p. 33-35

Não resta dúvida, dessarte, que a legalidade tributária exige que a criação ou majoração de tributos se realize por meio do veículo lei, como assevera o art. 150, I, da CF/88. Ela pode ser vista, como antes exposto, sob duas diferentes ópticas: numa vertente principiológica, como manifestação do valor “Democracia”, “como autoconsentimento ou autotributação e defesa da economia privada” e, de outro lado, como regra baseada na Segurança Jurídica, em que “o mais importante é verificar o respeito ao processo legislativo de produção da norma”, como limite objetivo à tributação.¹⁴⁷² Em sua primeira faceta, a Legalidade constitui o “direito de concordar com a tributação e controlar o modo como os recursos arrecadados são empregados”.¹⁴⁷³

Quanto ao seu segundo aspecto, conforme diversos e respeitados autores, a Legalidade Tributária possui uma rigidez somente comparável à do Direito Penal, falando-se da tipicidade tributária, que, segundo ONOFRE BATISTA JÚNIOR, é “sacralizada” pela doutrina e brigaria com a realidade.¹⁴⁷⁴ Essa última noção seria, em síntese, a necessidade de o fato jurídico tributário ajustar-se rigorosamente à descrição do legislador, em todos os seus elementos.¹⁴⁷⁵

Ao mencionar a tipicidade, convém, aqui, recordar a já clássica lição de MISABEL DERZI acerca do equivocado uso que se tem feito do termo “tipo” no Direito.¹⁴⁷⁶ É que, em seu

¹⁴⁷² BECHO, Renato Lopes. **Lições de Direito Tributário: Teoria Geral e Constitucional**. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 375.

¹⁴⁷³ SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário**, *op. cit.*, p. 269.

¹⁴⁷⁴ DERZI, Misabel de Abreu Machado. **Direito Tributário...**, *op. cit.*, p. 127-128; CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso...**, *op. cit.*, p. 293; PACHECO, Angela Maria da Motta. **Ficções Tributárias...**, *op. cit.*, p. 233; FERRAGUT, Maria Rita. **Presunções no Direito Tributário**. São Paulo: Dialética, 2001, p. 92; GARCIA NOVOA, César. **El Principio...**, *op. cit.*, p. 114-121; BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves. A “Governamentalização” do Poder de Decisão Tributário. In: MACHADO, Brandão (coord.). **Direito Tributário: estudos em homenagem ao Prof. Ruy Barbosa Nogueira**. São Paulo: Saraiva, 1984, p. 427.

¹⁴⁷⁵ CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso...**, *op. cit.*, p. 293-294. Consignamos que CRISTIANO CARVALHO aponta interessante questão sobre o tema, ao afirmar que o fundamento constitucional da própria tipicidade tributária não se encontra na legalidade, mas no art. 146, inciso III, alínea “a” da Carta Maior, e, com fundamento em tal dispositivo, no próprio Código Tributário Nacional, opinião semelhante à de JOSÉ MARIA ARRUDA DE ANDRADE, que vê no art. 97, do CTN, a complementação do sentido da Legalidade Tributária. Cf. CARVALHO, Cristiano. **Ficções Jurídicas no Direito Tributário**. São Paulo: Noeses, 2008, p. 270-271; ANDRADE, José Maria Arruda de. **Interpretação...**, *op. cit.*, p. 174.

¹⁴⁷⁶ Como aponta referida autora, a palavra “tipo” pode ter três sentidos bastante diversos: (i) o de conceito fechado (*tatbestand*), com o significado “de exatidão, rigidez e delimitação”, que seria um uso equivocado, como usualmente se vê no Brasil, o que se configura, segundo RICARDO LODI RIBEIRO, numa “contradição em termos”; (ii) como ordem, em que se opõe a um conceito classificatório, por não conter notas rígidas, com graduação, um conjunto não delimitado; e (iii) como parâmetro, como média, também um “conceito rígido, fixo e não fluido.” Há, ainda, uma acepção da palavra “tipo”, utilizada na Alemanha, ligada à noção de simplificação, praticidade, praticabilidade; ela se refere às práticas de desprezo às diferenças individuais na aplicação da lei, por onerosidade excessiva para a Administração, utilizando-se de padrões ou médias para o cálculo do tributo, o chamado “modo de pensar tipificante”. Tais acepções assemelham-se na ideia de serem uma abstração generalizante, mas tipos não se confundem com conceitos indeterminados, ainda que estes possam se tornar tipos de forma progressiva, se a ciência do

sentido original, os tipos jurídicos são caracterizados pela abertura, flexibilidade, permeabilidade, gradação, adaptabilidade às situações novas, enquanto que os conceitos rígidos e fechados estão “sempre em atrito com a vida”.¹⁴⁷⁷ Contudo, é no sentido impróprio de “tipo” que os conceitos fechados do Direito Tributário costumam ser denominados pela doutrina, como se vê, por todos, na seminal obra de ALBERTO XAVIER, que entende ser sua nota característica o critério da seleção, *numerus clausus*, sem a possibilidade de uso de cláusulas gerais e analogia.¹⁴⁷⁸ A distinção entre “tipos” e “conceitos” e a apresentação do tema da praticabilidade tributária com base no chamado “modo de pensar tipificante” parece ser instância obrigatória de debate ou uma chave interpretativa essencial em face da pioneira obra de MISABEL DERZI sobre o tema. Contudo, esse não é o caminho que viemos trilhando até o presente momento e o evitaremos, também no restante de nossa análise. É que ao reconhecer a abertura semântica considerável da linguagem como um todo e da linguagem jurídica em particular, as tentativas de distinção entre “conceitos” e “tipos” na forma como pensada pela doutrina em questão se torna difícil: a existência de “conceitos fechados” em sentido estrito somente se daria, como exposto, com o paulatino fechamento pragmático do consenso (seja no auditório da doutrina – sem validade jurídico-positiva –, seja no auditório jurisprudencial – que se colocaria sob as críticas de parte do auditório da dogmática –, seja

direito ou orientações administrativas passarem a traçar critérios e direcionar sua aplicação aos casos concretos. Cf. DERZI, Misabel de Abreu Machado. **Direito Tributário...**, *op. cit.*, p. 64-71, 90-91, 99 e 104-109; DERZI, Misabel de Abreu Machado. Tipo ou conceito no Direito Tributário? **Revista da Faculdade de Direito UFMG**, Belo Horizonte, n. 30-31, p. 213-260, 1988, p. 216-234; RIBEIRO, Ricardo Lodi. **A Tipicidade...**, *op. cit.*, p. 223. Veja-se também: LARENZ, Karl. **Metodologia da Ciência do Direito**. 3. ed. Trad. José Lamago. Lisboa: Calouste Gulbenkian, 1997, p. 310 *et seq.*; KAUFMANN, Arthur. **Filosofia do Direito**. Trad. Antônio Ulisses Cortês. Lisboa: Calouste-Gulbenkian, 2004, p. 188; VELLOSO, Andrei Pitten. **Fundamentos...**, *op. cit.*, p. 4-6. HERRERA MOLINA aduz ao uso da expressão “tipificação” como uma forma de presunção relativa. Cf. HERRERA MOLINA, Pedro Manuel. **Capacidad Economica y Sistema Fiscal** (Análisis del Ordenamiento Español a la luz del Derecho Aleman). Madri: Marcial Pons, 1998, p. 139 (nota 29); RIBEIRO, Ricardo Lodi. A Tipicidade Tributária. **Revista de Direito do Estado**, Rio de Janeiro: Renovar, 2006, n. 8, out./dez. 2007, p. 221-226; ÁVILA, Humberto. **Competências...**, *op. cit.*, *passim*; GRANDO, Felipe Esteves. **A Tipicidade em matéria tributária**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2013, p. 17-44; TORRES, Ricardo Lobo. O Princípio da Tipicidade no Direito Tributário. **Revista de Direito Administrativo**, Rio de Janeiro, n. 235, jan./mar. 2004, p. 193-232. O último autor menciona que as principais tratativas sobre o tema foram realizadas por KARL LARENZ e ARTHUR KAUFMANN, em geral, KLAUS TIPKE e PAUL KIRCHHOF, no âmbito tributário, e, no Brasil, por ALBERTO XAVIER e MISABEL DERZI. O equívoco de uso, segundo RICARDO LOBO TORRES, decorre da visão que KARL LARENZ sustentou até determinado momento, por ele superada. Cf. TORRES, Ricardo Lobo. **O Princípio...**, *op. cit.*, p. 4. DERZI dá como exemplo de “tipo” no sentido de “ordem aberta” o rol de negócios jurídicos do direito privado: um novo contrato, fora dos modelos arrolados legalmente, mas que possua as notas típicas, será um contrato e estará automaticamente dentro do conjunto típico, o que não ocorre com crimes e tributos, por exemplo. Cf. DERZI, Misabel de Abreu Machado. **Direito Tributário...**, *op. cit.*, p. 103-104. Parece-nos, nesse sentido próprio, que a lista de serviços anexa à LC 116/03 tem o nítido caráter de tipo, ao estabelecer conceitos fechados de “serviços” abrindo-os para casos próximos com a expressão “e congêneres”.

¹⁴⁷⁷ DERZI, Misabel de Abreu Machado. **Direito Tributário...**, *op. cit.*, p. 90-91.

¹⁴⁷⁸ XAVIER, Alberto. **Os Princípios da Legalidade e da Tipicidade da Tributação**. São Paulo: RT, 1978, p. 57-99.

em ambos – aqui um consenso total). Ou, então, numa reconstrução teórica de determinado autor, com a sua visão de coerência sistemática – o que não foge do solipsismo.

Igualmente, a própria distinção pode ser colocada em dúvida. Note-se que ÁVILA, recentemente, clamou por uma reconsideração da dicotomia entre “conceitos” e “tipos”, por tratar-se de significados de diferente natureza e pertencentes a diferentes universos discursivos.¹⁴⁷⁹ DANIEL GIOTTI trilhou caminho semelhante, abandonando a dicotomia.¹⁴⁸⁰ E ainda que fizéssemos a diferenciação, ao final, teríamos, na praticabilidade, não um “modo de pensar tipificante”, mas um “modo de pensar impropriamente chamado de tipificante”, como afirma a própria MISABEL DERZI: afinal, os conceitos acabam por ser “fechados”, no sentido de não permitirem discussão.¹⁴⁸¹ Aprofundarmos mais do que já o fizemos não seria possível no presente trabalho: fiquemos com o termo “conceito”, sejam os mais “abertos” ou os mais “fechados”, sem qualquer ingenuidade quanto às dificuldades de pleno fechamento.¹⁴⁸²

Seja como for, vemos que a lei que cria ou majora tributos deve prever, de forma pormenorizada, os elementos da norma de incidência tributária, na forma do art. 97, do CTN. Nesse campo, surge a tormentosa questão do uso de conceitos indeterminados e de delegações em geral ao regulamento no âmbito da norma de incidência tributária, tema bastante ligado à noção corrente de Praticabilidade Tributária, que já mencionamos.¹⁴⁸³

5.3.4.4 Legalidade Estrita das Normas Sancionatórias Tributárias: Prevalência do acusado

Parece-nos que todo um campo do Direito Tributário brasileiro não tem por fundamento o Princípio da Legalidade previsto no art. 150, I, da CF/88. Trata-se da área das sanções tributárias, em que o regime jurídico aplicável é diferente daquele que se refere às normas de incidência tributária.

Aqui nos referimos não aos crimes contra a ordem tributária, matéria afeta ao Direito Penal e que não são nosso objeto de estudo. Falamos das sanções administrativas tributárias,

¹⁴⁷⁹ ÁVILA, Humberto. **Competências...**, *op. cit.*, p. 59.

¹⁴⁸⁰ PAULA, Daniel Giotti de. **A Praticabilidade no Direito Tributário: controle...**, *op. cit.*, p. 92-129

¹⁴⁸¹ DERZI, Misabel de Abreu Machado. **Direito Tributário...**, *op. cit.*, p. 318-330.

¹⁴⁸² Sobre esse ponto, veja-se que HUMBERTO ÁVILA afirma que os “conceitos jurídicos” possuem propriedades “rígidas, limitadas e exaustivas”, ao contrário dos “tipos”, que indicariam propriedades comumente encontradas, “mas não necessárias, nem suficientes, para sua verificação”. Ocorre que para se encontrar os elementos, há que se interpretar: eles não são achados prontos e acabados no próprio texto constitucional, ao menos de forma indisputável. Afinal, como afirma GIOTTI, ao “definir os conceitos” há “características para que possam ser identificados e diferenciados de outros conceitos, mas nem sempre as pessoas estão de acordo com essas características definitórias [...]”. Cf. ÁVILA, Humberto. **Competências...**, *op. cit.*, p. 12; PAULA, Daniel Giotti de. **A Praticabilidade no Direito Tributário: controle...**, *op. cit.*, p. 95.

¹⁴⁸³ Veja-se a subseção 4.4.1, *supra*.

previstas de modo profícuo em nosso ordenamento jurídico por meio de multas, restrições várias, confiscos como a pena de perdimento, negativa de certidões de regularidade fiscal, regimes especiais de fiscalização, sanções políticas e até o lançamento por arbitramento e a aplicação de regras de responsabilidade tributária, como a do art. 135, III, do CTN.¹⁴⁸⁴ Daí a diferença apontada por alguns autores entre um Direito Penal Tributário e um Direito Tributário Penal.¹⁴⁸⁵

As sanções tributárias têm lugar quando do cometimento de infrações tributárias, que são “toda ação ou omissão que, direta ou indiretamente, represente descumprimento dos deveres jurídicos estatuído em leis fiscais”, como ensina BARROS CARVALHO.¹⁴⁸⁶ Tais sanções administrativo-tributárias devem ser previstas em lei, e falamos aqui, também, de Legalidade Estrita. Contudo, o fundamento de validade da competência legislativa é, diretamente, a previsão do art. 5º, XXXIX, da CF/88: “não há crime sem lei anterior que o defina, nem pena

¹⁴⁸⁴ PACHECO, Angela Maria da Motta. *Infrações e Sanções Tributárias*. In: MOREIRA, André Mendes *et al.* *Sistema Tributário Brasileiro e as Relações Internacionais: X Congresso do IBET*. São Paulo: Noeses, 2013, p. 89. Para o aprofundamento sobre a natureza jurídica das multas tributárias, veja-se, exemplificativamente: PADILHA, Maria Ângela Lopes Paulino. *As multas no Direito Tributário*. In: MOREIRA, André Mendes *et al.* **Sistema...**, *op. cit.*, *passim*; HARET, Florence. *Tratamento do CTN em relação as multas: implicações da falta de normas gerais sobre o tema das multas moratórias em Direito Tributário e soluções pela via da interdisciplinariedade com o Direito Civil*. In: SOUZA, Priscila de (org.); CARVALHO, Paulo de Barros (coord.). **50 anos...**, *op. cit.*, *passim*; FIGUEIREDO, Marina Vieira de. *Multa Isolada – Aspectos controversos na jurisprudência do CARF*. In: SOUZA, Priscila de (org.); CARVALHO, Paulo de Barros (coord.). **50 anos...**, *op. cit.*, *passim*; ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. **Infrações e Sanções Tributárias**. São Paulo: Dialética, 2003, p. 118-142; PADILHA, Maria Ângela Lopes Paulino. *As Sanções no Direito Tributário*. São Paulo: Noeses, 2015, p. 165; ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. **Infrações...**, *op. cit.*, p. 138-142.

¹⁴⁸⁵ TAVARES, Alexandre Macedo. **As vias de repressão dos contribuintes** (procedimento administrativo e processo penal) sob o prisma da garantia do *non bis in idem*. **Revista Dialética de Direito Tributário**. São Paulo: Dialética, n. 138, p. 7-22, mar. 2007, p. 9; VIEIRA, José Roberto. *Apropriação indébita tributária no IPI e no ICMS: vislumbres de um Estado “Shylock”*. In: ARRETO, Aires Fernandino *et al.* **Direito tributário...**, *op. cit.*, p. 502-503.

¹⁴⁸⁶ CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário, linguagem e método**. 2. ed. São Paulo: Noeses, 2008, p. 760. Veja-se também: ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. **Infrações...**, *op. cit.*, p. 21. O descumprimento de tais mandamentos, seja em relação à obrigação principal seja em relação a deveres instrumentais tributários, pode constituir infrações administrativa-tributárias ou penais, com importantes diferenças apontadas por TALITA WOLKART: as primeiras são reguladas pela legislação tributária e pelos princípios do Direito Administrativo, com competência legislativa de todos os entes federativos e competência de aplicação aos órgãos administrativos com capacidade tributária ativa; as segundas, de competência legislativa exclusiva da União Federal, são aplicadas exclusivamente pelo Poder Judiciário, federal ou estadual, conforme o caso. É possível vislumbrar o aspecto funcional das normas sancionadoras tributárias: em relação às infrações das obrigações principais, a finalidade é “dar efetividade aos princípios da legalidade, da capacidade contributiva e da isonomia”; em relação ao descumprimento de deveres instrumentais, visa-se “garantir o poder de fiscalização do sujeito ativo”, como bem recorda EDMAR ANDRADE FILHO. Além de penalizarem o sujeito pela prática de ilícito, têm as sanções a função de “desestimular outros comportamentos antijurídicos do mesmo ou de outros contribuintes. Cf. WOLKART, Talita Pimenta Félix. *Da infração à sanção tributária*. In: CARVALHO, Ana Carolina Papacosta Conte de *et al.* **Derivação e Positivção no direito tributário**. VIII Congresso do Instituto Brasileiro de Estudos Tributários. São Paulo: Noeses, 2011, p. 1094; ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. **Infrações...**, *op. cit.*, p. 22 e 24-25; TÓRRES, Heleno Taveira. **Direito...**, *op. cit.*, p. 677.

sem prévia cominação legal”.¹⁴⁸⁷ É, aliás, a expressa previsão do inciso V, do art. 97, do CTN. Dessa forma, tem-se a mesma Legalidade Estrita das normas de incidência tributária – com a necessidade do uso da chamada “tipologia cerrada”, nos dizeres de ANTÔNIO RABELO FILHO e de TALITA WOLKART, ou seja, conceitos tendencialmente mais determinados –, mas num contexto normativo diverso, em que o acusado é beneficiado de forma mais ampla, como se denota da retroação benéfica (art. 106, CTN com fulcro no art. 5º, XL, CF/88), do *in dubio pro reo* (art. 112, CTN) e dos casos em que o dolo faz parte da essência da hipótese normativa (art. 137, CTN, evocando o art. 5º, XLV, CF/88).¹⁴⁸⁸

Trata-se de pensar esses e outros dispositivos de garantia ao acusado na Constituição Federal como os alicerces de um Direito Penal em sentido amplo, que abrange a questão criminal, um Direito Criminal por assim dizer, espraiando-se em vários sub-ramos do Direito, sempre que existir a previsão de uma sanção – pena – prevista em lei.¹⁴⁸⁹ Existe, por assim dizer, uma teoria geral do Direito Sancionatório, calcada em princípios constitucionais comuns de delimitação da atuação repressiva estatal.¹⁴⁹⁰ Daí se poder falar em sanções penais em sentido estrito, ligadas às questões criminais, e em sentido amplo, abarcando todos os demais casos.¹⁴⁹¹ No presente trabalho, as normas sancionatórias tributárias não serão o foco, pelo que aqui consignamos o que consideramos essencial sobre o tema.

5.3.4.5 A Legalidade Administrativa: primazia, delegação e negócio

¹⁴⁸⁷ ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. **Infrações...**, *op. cit.*, p. 23.

¹⁴⁸⁸ RABELO FILHO, Antônio Reinaldo. Considerações sobre a aplicação das regras previstas para a aplicação de sanções no Direito Tributário. In: PAULA JUNIOR, Aldo de *et. al.* **Direito Tributário e os Conceitos de Direito Privado**: VII Congresso do IBET. São Paulo: Noeses, 2010, p. 103; WOLKART, Talita Pimenta Félix. **Da infração...**, *op. cit.*, p. 1101-1106; PANDOLFO, Rafael. O *in dubio pro reo* e sua aplicabilidade às sanções tributárias. In: MOREIRA, André Mendes *et. al.* **Sistema Tributário Brasileiro e as Relações Internacionais**. X Congresso do Instituto Brasileiro de Estudos Tributários. São Paulo: Noeses, 2013, p. 905; ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. **Infrações...**, *op. cit.*, p. 29-30; PADILHA, Maria Ângela Lopes Paulino. **As Sanções ...**, *op. cit.*, p. 156. Para uma visão crítica a respeito da responsabilidade objetiva nas infrações tributárias, veja-se: ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. **Infrações...**, *op. cit.*, p. 113-118; ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. Sanções Tributárias. In: PEIXOTO, Marcelo Magalhães; DINIZ, Marcelo de Lima Castro (coord.) **Curso de Direito Tributário da APET**. São Paulo: MP, 2005, p. 334.

¹⁴⁸⁹ “O Direito Penal”, afirma MARIA ÂNGELA LOPES PAULINO PADILHA, “não monopoliza a ideia de ‘ilicitude’ e ‘sanção’, de tal sorte que há normas sancionatórias incluídas em classes pertencentes a outros ramos jurídicos”. É que a teoria da pena “pertence a todo o subdomínio do direito, a substancial diferença reside na sua adequação a cada regime jurídico que conota”, como ensina TALITA WOLKART. Cf. PADILHA, Maria Ângela Lopes Paulino. **As Sanções...**, *op. cit.*, p. 61; WOLKART, Talita Pimenta Félix. **Da infração...**, *op. cit.*, p. 1101. Veja-se também: ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. Limites Constitucionais da Responsabilidade Objetiva por Infrações Tributárias. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo: Dialética, n. 77, p. 14-26, fev. 2002, p. 16; ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. **Infrações...**, *op. cit.*, p. 24.

¹⁴⁹⁰ PADILHA, Maria Ângela Lopes Paulino. **As Sanções...**, *op. cit.*, p. 65.

¹⁴⁹¹ ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. **Limites...**, *op. cit.*, p. 19.

No contexto do que vimos expondo, alguns autores reconhecem a existência de diferentes graus de rigidez da legalidade em nosso sistema. ALBERTO XAVIER, por exemplo, em análise do texto constitucional anterior que pode ser transposta para a presente, trata do uso da expressão “em virtude de lei” como autorização para casos de criação de obrigações por lei de forma mediata.¹⁴⁹² AMÍLCAR FALCÃO, no contexto da Constituição de 1946, mencionava as diferenças entre a “preferência da lei” – também chamada de “primazia da lei” – e o da “reserva da lei”, como restrições ao poder regulamentar: se no primeiro caso, a limitação advém da existência de prévia lei, no segundo, a matéria só pode ser veiculada por lei.¹⁴⁹³

É a diferença entre legalidade e estrita legalidade, entre o “poder legislativo” e o “poder financeiro”, como recorda LUÍS EDUARDO SCHOUERI ou entre a legalidade genérica e a reserva de lei, segundo JOSÉ AFONSO DA SILVA.¹⁴⁹⁴ MARÇAL JUSTEN FILHO, nesse sentido, afirma:

Ora, é possível diferenciar dois modos de manifestação do princípio da legalidade. Existe a legalidade “simples”, que implica a necessidade de lei para impor direitos e obrigações, mas que não exclui o cabimento de a lei criar competências discricionárias para reconhecimento da solução mais satisfatória e adequada, tomando em vista as circunstâncias do caso concreto.

A par disso, reconhece-se a estrita legalidade. Tal se passa quando a Constituição determina a regulação normativa exaustiva por via de lei e proíbe a instituição normativa da discricionariedade. Portanto, a determinação constitucional da estrita legalidade significa a supressão da competência normativa externa ao Poder Legislativo para disciplina de certo tema.¹⁴⁹⁵

¹⁴⁹² “Em virtude de lei é, na verdade, expressão suficientemente compreensiva para abranger não só os casos em que a lei formal regula, por si própria, completamente, todos os casos em que as pessoas são “obrigadas a fazer ou deixar de fazer alguma coisa”, mas também as hipóteses em que a lei autorizar o Poder Executivo a – por via de regulamentos – introduzir essas limitações, desde que nos limites impostos pela idéia de “execução”. Nesses casos – embora geradas por fontes secundárias – as obrigações têm o seu fundamento mediato na lei, podendo dizer-se que foram criadas “em virtude” desta”. Cf. XAVIER, Alberto. **Os Princípios...**, *op. cit.*, p. 31.

¹⁴⁹³ FALCÃO, Amílcar de Araújo. **Introdução ao Direito Tributário**. 3. ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Forense, 1987, p. 44; TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de Direito Financeiro e Tributário**. 16. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2009, p. 107-109; SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário**, *op. cit.*, p. 277; SUNDFELD, Carlos Ari. **Direito Administrativo para Céticos**, *op. cit.*, p. 39.

¹⁴⁹⁴ LUÍS EDUARDO SCHOUERI, **Normas tributárias indutoras**, p. 232-233; SCHOUERI, Luís Eduardo. **Segurança...**, *op. cit.*, p. 124-126 (no original: “*pouvoir législatif*” e o “*pouvoir financier*”); SILVA, José Afonso da. **Curso de Direito Constitucional Positivo**. 37. ed. rev. atual. São Paulo: Malheiros, 2014, p. 423-431. Há outras acepções para “reserva de lei”, como recorda VIEIRA, seja como uma relação de conformidade à lei (o que não é permitido é proibido, aplicável à Administração Pública), seja como, equivocadamente, segundo ele, a identificação entre essa expressão e a Legalidade, fundada na transposição acrítica de doutrina francesa. Veja-se: VIEIRA, José Roberto. **Medidas...**, *op. cit.*, p. 81-82; VIEIRA, José Roberto. **Princípios Constitucionais e Estado de Direito**. **Revista de Direito Tributário**. São Paulo: RT, n. 54, ano 14, out.dez.90, p. 97; VIEIRA, José Roberto. O princípio da legalidade da Administração. **Revista de Direito Público**. São Paulo: RT, n. 97, jan.mar.91, p. 144-147.

¹⁴⁹⁵ JUSTEN FILHO, Marçal. **Curso...**, *op. cit.*, p. 148.

CARLOS ARI SUNDFELD aprofunda a distinção, afirmando existirem três graus de vinculação da Administração ao legislador: a) a “primazia da lei”, calcada no art. 37, *caput*, da CF/88; b) a “reserva geral de lei”, em que deve haver sempre alguma espécie de “outorga de competência feita por lei, ainda que de modo relativamente amplo e aberto”, com fundamento no art. 48, *caput*, da CF/88 – o Legislativo pode tratar de qualquer matéria –, assim como no art. 5º, II, sempre que a atuação administrativa gerar “deveres negativos ou positivos aos particulares” e em diversos dispositivos constitucionais “que exigem lei para a estruturação da Administração Pública em entes e órgãos, o que supõe que a própria lei defina e reparta competências”, sendo impossível a auto atribuição de competências administrativas; e c) casos de “reserva específica de lei”, nas várias hipóteses em que a Constituição prevê uma dependência qualificada da Administração à lei, como as previsões do art. 170, Parágrafo Único, art. 150, I e seus §§ 6º e 7º *etc.*¹⁴⁹⁶

Isso nos parece certo. Ao lado de uma legalidade atávica, essencial para a autorização genérica de atuação administrativa, se a Constituição determina que a norma deve ser inteiramente veiculada por meio do instrumento “lei”, estaremos diante da chamada legalidade estrita. Isso se comprova ao se comparar as previsões dos incisos II (“em virtude de lei”) e XXXIX (“definição em lei”), do art. 5º da CF/88, nos quais se percebe uma diferença redacional que não é irrelevante. A cláusula do inciso II é a previsão da **Legalidade Simples ou Genérica**, mas que não possui a rigidez vista na do inciso XXXIX: afinal, se o “crime” deve ser definido em lei, isso significa que todos os âmbitos de validade da norma devem ser veiculados por meio de lei.¹⁴⁹⁷ Este é um caso de **Legalidade Estrita**.

Nesse campo, não tratamos da Legalidade da norma de incidência tributária, mas da que é aplicável ao Direito Tributário Administrativo – ou Direito Administrativo Tributário –¹⁴⁹⁸, vale dizer, o que se refere às formas e aos procedimentos de aplicação das normas tributárias aos casos concretos por meio da prática de atos administrativos. Há todo um espaço sobre “como” serão aplicadas, por exemplo, as normas de incidência tributária, espaço esse que se encontra jungido também à lei, que fixa critérios procedimentais, mas no qual a liberdade da Administração não é desprezível, a depender do quanto o legislador quis ou não esgotar a regulação da matéria.¹⁴⁹⁹ E isso não ofende à clássica noção de vinculação legal da atuação

¹⁴⁹⁶ SUNDFELD, Carlos Ari. **Direito Administrativo para Céticos**, *op. cit.*, p. 255-260.

¹⁴⁹⁷ Nesse sentido, veja-se: SILVA, José Afonso da. **Curso...**, *op. cit.*, p. 423-431.

¹⁴⁹⁸ Sobre a discussão da nomenclatura, que não problematizaremos, veja-se: HORVATH, Estevão. **Lançamento tributário e “autolancamento”**. 2. ed. rev. ampl. São Paulo: Quartier Latin, 2010, p. 45.

¹⁴⁹⁹ A ideia aqui exposta se aproxima do conceito que BERNARDO RIBEIRO DE MORAES apresenta sobre a “taxação”, que seria uma fase intermediária entre a “incidência” e a “exigibilidade”, consistente “na determinação do montante do tributo que o contribuinte deve pagar”, possuindo o ente tributante certa liberdade de configuração da forma de cálculo a ser aplicado, uma discricionariedade que é limitada pelas regras do sistema tributário. Nesse aspecto, há “simples aspecto formal de técnica tributária. É matéria de direito tributário adjetivo”. Cf. MORAES, Bernardo

da Administração Tributária: ela permite que o legislador outorgue à autoridade tributária “em algumas fases do procedimento administrativo fiscal, a liberdade de escolher, entre algumas alternativas legítimas, qual a ação que deve ser adotada”, inclusive a adoção de procedimentos para “descobrir e identificar os fatos praticados pelo contribuinte, ou de aceitar as declarações apresentadas sem questioná-las”.¹⁵⁰⁰ Aqui vale a distinção entre “direito tributário material” e o “direito tributário formal” a que alude ESTEVÃO HORVATH, o último fazendo parte da chamada “margem de livre apreciação” a que alude ALBERTO XAVIER, de caráter processual.¹⁵⁰¹

Nessa área, não parece que encontramos uma legalidade estrita. Abre-se então a discussão sobre a viabilidade de delegação normativa ao Poder Executivo ou mesmo para a fixação de critérios procedimentais pela via negocial, entre o Estado e o particular, por se tratar de Legalidade Simples. Trata-se de tema afeto à discussão da Praticabilidade Tributária, ao qual voltaremos de forma mais profunda, neste e no próximo capítulos.

5.3.5 SEGURANÇA JURÍDICA, LIBERDADE E GARANTIA DA PROPRIEDADE: A LIVRE INICIATIVA

Outro aspecto do conceito de segurança jurídica e de sua contraparte “liberdade”, em junção com o campo semântico da garantia de propriedade típica do sistema econômico capitalista elegido pela Constituição de 1988, é a garantia da livre iniciativa, já elevada a fundamento da República (art. 1º, IV, CF/88) e reiterada como princípio da ordem econômica (art. 170, CF/88).¹⁵⁰²

Ribeiro de. **A Taxa no Sistema Tributário Brasileiro**. São Paulo: RT, 1968, p. 110. Com olhos no sistema espanhol, Carlos Taboada chamara esse procedimento de “métodos de determinación das bases imponíveis”. Cf. TABOADA, Carlos Palao. Metodos y procedimientos de determinación de las bases imponibles. **Revista de Direito Tributário**, São Paulo: Malheiros, ano 7, n. 23-24, jan./jun. 1983p. 9-17

¹⁵⁰⁰ SEIXAS FILHO, Aurélio Pitanga. Discricionariiedade da autoridade fiscal. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo: Dialética, n. 183, dez. 2010, p. 28.

¹⁵⁰¹ “Em outras palavras, o Direito Tributário material regula a existência orgânica do tributo, isto é, os direitos e deveres que emergem da relação jurídica tributária, com relação ao seu objeto, a seus titulares – sujeitos ativos e passivos – e à sua configuração estrutural. O Direito Tributário formal se ocupa do procedimento de atuação do tributo, é dizer, dos procedimentos necessários à determinação, tutela jurídica e cobrança do tributo. Segue-se daí que este último tem um caráter instrumental, adjetivo. Suas normas indicam a forma, o procedimento, o caminho, enfim, que a Administração e os administrados devem seguir para tornar efetivas as normas de Direito Tributário material”. Cf. HORVATH, Estevão. **Lançamento...**, *op. cit.*, p. 34-35. “O conceito de ‘margem de livre apreciação’ foi elaborado precisamente para compreender aquelas questões que, não sendo por natureza discricionárias, apresentam uma limitada possibilidade de posterior realização judicial da subsunção e de que decorre, reflexa ou praticamente, uma certa liberdade de apreciação do agente. Uma coisa seria, na verdade, a questão de direito material, outra, a de direito processual [...]”. Cf. XAVIER, Alberto. **Do Lançamento no Direito Tributário**. São Paulo: Resenha Tributária, 1977, p. 181, nota 18.

¹⁵⁰² “Dela – da livre iniciativa – se deve dizer, inicialmente, que expressa desdobramento da liberdade”. Cf. GRAU, Eros Roberto. **A Ordem Econômica na Constituição de 1988**. 13. ed. rev. atual. São Paulo: Malheiros, 2008, p. 202. “Pela leitura do texto constitucional pode-se concluir que a livre

A livre iniciativa é a “liberdade de entrar, permanecer e sair do mercado, sem interferências externas”, em que é vedado ao Estado “restringir o exercício da atividade econômica, salvo nos casos em que se fizer necessário, para fins de proteção do consumidor e de toda a sociedade” como afirma LEONARDO VIZEU FIGUEIREDO, “alcançando a liberdade de empresa, de investimento, de organização e de contratação”, como aduz PAULO AYRES BARRETO, decorrente da própria noção de propriedade privada (art. 5º, caput e incisos XXII e XXIII e 170, II e III, CF/88) e da liberdade de trabalho (art. 5º, XIII, CF/88).¹⁵⁰³ Há todo um amplo temário afeto ao Direito Econômico que trata dos pressupostos e limites da intervenção do Estado na Economia visando a garantia da livre iniciativa e de seu controle igualitário, a livre concorrência, corrigindo falhas de mercado.

Há, obviamente, uma interface considerável entre o Direito Tributário e a livre iniciativa e, por meio da atuação nessa área, o Estado acaba por intervir direta e indiretamente na Economia, já dentro do escopo da atuação extrafiscal – seja com características locucionárias ou perlocucionárias, como expusemos.¹⁵⁰⁴

iniciativa está contida pela liberdade”. Cf. HACK, Érico. Tributação: compatibilidade com livre-iniciativa e a liberdade na Constituição de 1988. In: GRUPENMACHER, Betina Treiger. **Tributação: Democracia e Liberdade**, em homenagem à Ministra Denise Martins Arruda. São Paulo: Noeses, 2014, p. 385.

¹⁵⁰³ FIGUEIREDO, Leonardo Vizeu. **Lições de Direito Econômico**. 6. ed. rev. atual. ampl. Rio de Janeiro: Forense, 2013, p. 59; BARRETO, Paulo Ayres. **Planejamento Tributário: Limites Normativos**. São Paulo: Noeses, 2016, p. 103. Veja-se também: GRAU, Eros Roberto. **A Ordem...**, *op. cit.*, p. 202-209; TAVARES, André Ramos. **Direito Constitucional Econômico**. 3. ed. rev. atual. Rio de Janeiro: Forense; São Paulo: Método, 2011, p. 233-253; CARVALHO, Cristiano. **Teoria...**, *op. cit.*, p. 195; MORETI, Daniel. **Regime Especial de Controle e Fiscalização de Tributos e a Livre-concorrência**. São Paulo: Noeses, 2017, p. 125-126; AGUILLAR, Fernando Herren. **Direito Econômico: do Direito Nacional ao Direito Supranacional**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2012, p. 265-266.

¹⁵⁰⁴ “A permanência em um mercado pode ser afetada pela tributação. Além da carga tributária propriamente dita, o sistema tributário, por sua prolixidade, comumente aumenta os custos de transação, o que se pode perceber pela quantidade de obrigações acessórias que os contribuintes devem cumprir. [...]. Novamente, o sistema tributário, o nosso em particular, inibe a saída de produtores do mercado. Ao conceder benefícios e incentivos para firmas ineficientes, distorce o sistema econômico, evitando que a ordem espontânea naturalmente aloque os recursos eficientemente. Ao produzir incontáveis regras tributárias, imprecisas e numerosas, retarda sobremodo a saída do mercado, ao menos uma retirada sem custos excessivos. A enorme quantidade de deveres instrumentais para dar cabo de uma empresa é prova cabal disso, acarretando meses, às vezes até anos, para que se consiga encerrar definitivamente uma pessoa jurídica”. Cf. CARVALHO, Cristiano. **Teoria...**, *op. cit.*, p. 196. Veja-se também: BERTI, Flávio de Azambuja. Tributação extrafiscal e liberdade empreendedora. **Tributação...**, *op. cit.*, p. 409-412; CASTRO, Leonardo Freitas de Moraes e. Inadimplemento da Obrigação Tributária na Composição do Preço Predatório e sua Relação com a Livre Concorrência. **Revista de Direito Tributário Atual**, São Paulo: Dialética, n. 22, 2008, p. 235-257; RIBEIRO, Maria de Fátima; NUNES, Geilson; ALMEIDA, Patrícia Silva de. O desenvolvimento dos direitos fundamentais através da tributação: políticas públicas como fomento do bem-estar social. **Meritum**, Belo Horizonte, v. 13, n. 1, jan./jun. 2018, p. 132-135; MORETI, Daniel. **Regime...**, *op. cit.*, p. 145-210.

5.4 JUSTIÇA, IGUALDADE, CAPACIDADE CONTRIBUTIVA E SOLIDARIEDADE

5.4.1 SOBRE A JUSTIÇA, A IGUALDADE E A SOLIDARIEDADE

A discussão filosófica sobre a noção de Justiça é inerente a qualquer racionalização sobre o Direito sendo “tema historicamente bastante debatido pelos filósofos no mundo”.¹⁵⁰⁵ Como afirma PAULO DE BARROS CARVALHO, todos a “proclamam, fazendo dele até um lugar-comum, que se presta para justificar interesses antagônicos e até desconcertantes”.¹⁵⁰⁶ Há efetivamente uma grande amplitude semântica no termo “Justiça”, pela enorme carga valorativa que carrega, “ajustando-se diferentemente nas escalas hierárquicas das mais variadas ideologias”.¹⁵⁰⁷

As aproximações filosófico-jurídicas de cunho positivista que adotam o relativismo moral mais extremado são profundamente céticas em relação a qualquer possibilidade de cognição acerca do conteúdo do termo “justiça”, que estaria entregue, como todo juízo de valor, à esfera da vontade.¹⁵⁰⁸ A discussão filosófica sobre o tema é intensa também no mundo anglo-saxão, como denota-se do debate entre as visões de JOHN RAWLS, RONALD DWORKIN, AMARTYA SEN, POSNER *etc.*¹⁵⁰⁹ Tratando apenas da justiça sob o aspecto tributário, SALDANHA SANCHES também alude à sua pluralidade de sentidos.¹⁵¹⁰ Bem pontua essa discussão, FERNANDO AURÉLIO ZILVETI:

Com efeito, o fato de corresponder a um sentimento humano, dá ao conceito de justiça um significado lábil, escorregadio, que pode oscilar como um pêndulo entre um valor moral e uma regra positiva de convívio social. Assim, ser justo pode significar: ser bom, ser razoável, ser igualitário, ter um comportamento de querer para si somente o que lhe cabe. Também pode

¹⁵⁰⁵ ZILVETI, Fernando Aurélio. **Princípios de Direito Tributário e a Capacidade Contributiva**. São Paulo: Quartier Latin, 2004, p. 50.

¹⁵⁰⁶ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso...**, *op. cit.*, p. 174. Segundo ALF ROSS, “é possível advogar a favor de qualquer postulado material em nome da justiça. Isto explica porque todas as guerras e conflitos sociais [...] foram travadas em nome da exaltada idéia de justiça”. Cf. ROSS, Alf. **Direito e Justiça**. Trad. Edson L. M. Bini. Bauru: Edipro, 2003, p. 320.

¹⁵⁰⁷ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso...**, *op. cit.*, p. 174. Como afirmam TIPKE e YAMASHITA: “Como a justiça é o conceito mais fundamental do Direito, ele também é o mais abstrato. Como conceito valorativo altamente indeterminado, ele é uma constante tentação para os amantes de pomposa retórica e de formas vazias de expressão. No debate político tributário, especialmente na época das eleições, a expressão de efeito ‘justiça fiscal’ é muito usada”. Cf. TIPKE, Klaus; YAMASHITA, Douglas. **Justiça...**, *op. cit.*, p. 17.

¹⁵⁰⁸ Kelsen, Hans. **Teoria Pura...**, *op. cit.*, p. 392-395; Kelsen, Hans. **O problema da Justiça**. 3. ed. Trad. João Baptista Machado. São Paulo: Martins Fontes, 1998, *passim*. Veja-se também, sobre o tema: TIPKE, Klaus; YAMASHITA, Douglas. **Justiça...**, *op. cit.*, p. 21.

¹⁵⁰⁹ Vide: GARGARELLA, Roberto. **As Teorias...**, *op. cit.*, *passim*; RAWLS, John. **Uma Teoria...**, *op. cit.*, p. 3-56; DWORKIN, Ronald. **Uma questão...**, *op. cit.*, p. 269-434; DWORKIN, Ronald. **O Império...**, *op. cit.*, p. 333-375; SEN, Amartya. **A ideia...**, *op. cit.*, p. 193-204; CALIENDO, Paulo. **Direito Tributário e análise...**, *op. cit.*, p. 70-84.

¹⁵¹⁰ SANCHES, Saldanha. **Justiça...**, *op. cit.*, p. 13.

significar, por outro lado, o que a lei diz que é justo. Segue a polêmica acerca do que venha a ser justiça.¹⁵¹¹

Trata-se de um sobreprincípio que ocupa lugar proeminente e que é realizado quando se implementam outros princípios: quiçá possa se enxergar na justiça uma natureza dialética que visa harmonizar valores, como expressa MIGUEL REALE; quiçá seja ele o “sobreprincípio fundamental, construído pela conjunção eficaz dos demais sobreprincípios”, como afirma BARROS CARVALHO.¹⁵¹² GRUPENMACHER recorda, por outro lado, que o fundamento remoto da isonomia é o Princípio Republicano.¹⁵¹³ Contudo, o que parece ser mais pacífico é a conexão entre as noções de Justiça e de Igualdade.¹⁵¹⁴ REALE, por exemplo, considera que é a igualdade a medida de justiça.¹⁵¹⁵ ZILVETI alude a uma frequente confusão entre ambos os conceitos, sendo verdade, ao menos, que a igualdade decorre da justiça, eis que a primeira “é o objetivo de quem pretende ser tratado com justiça”.¹⁵¹⁶ Mais à frente, todavia, o autor defende que existe uma aparente sinonímia.¹⁵¹⁷

Dentro desse contexto, CALIENDO, ao refletir sobre o fundamento do poder de tributar, encontra-o na noção de Justiça Fiscal, “como um modo de tratamento que respeita critérios isonômicos e diferenças, restabelecendo a correta relação entre cidadãos e esfera pública”, com três possíveis soluções: a) a exigência do mesmo tratamento das demais atividades econômicas (justiça comutativa); b) a exigência de tratamento diferenciado, pela existência de diferença substantiva em relação às demais atividades econômicas (justiça distributiva); e c) a exigência de tratamento adequado ao bem comum, “em correta correlação entre o privado e a contribuição que este deve realizar à manutenção de uma esfera de liberdade e igualdade”.¹⁵¹⁸

Por fim, um princípio cujo sentido encontra-se conectado ao de Justiça e ao de

¹⁵¹¹ ZILVETI, Fernando Aurélio. **Princípios...**, *op. cit.*, p. 54.

¹⁵¹² REALE, Miguel. **Lições Preliminares de Direito**. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 1976, p. 371; CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso...**, *op. cit.*, p. 174. Veja-se também: PADILHA, Maria Ângela Lopes Paulino. **As Sanções ...**, *op. cit.*, p. 117.

¹⁵¹³ GRUPENMACHER, Betina Treiger. **Eficácia e aplicabilidade das limitações constitucionais ao exercício da competência tributária**. São Paulo: Resenha Tributária, 1997, p. 45.

¹⁵¹⁴ TIPKE, Klaus; YAMASHITA, Douglas. **Justiça...**, *op. cit.*, p. 21; VELLOSO, Andrei Pitten. **O princípio da Isonomia Tributária: da teoria da igualdade ao controle das desigualdades impositivas**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2010, p. 81-83; DERZI, Misabel de Abreu Machado. Notas de Atualização. In: BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**. 11. ed. Atual. Rio de Janeiro: Forense, 2001, p. 522; MARINS, James. Duas palavras sobre Justiça Tributária: macroisonomia e distributividade. In: VALLE, Maurício Dalri Timm do; VALADÃO, Alexsander Roberto Alves; DALLAZEM, Dalton Luiz (coord.). **Ensaio em homenagem ao Professor José Roberto Vieira: ao mestre e amigo com carinho...** São Paulo: Noeses, 2017, p. 637; CONTI, José Maurício. **Princípios Tributários da Capacidade Contributiva e da Progressividade**. São Paulo: Dialética, 1996, p. 25.

¹⁵¹⁵ REALE, Miguel. **Lições...**, *op. cit.*, p. 371.

¹⁵¹⁶ ZILVETI, Fernando Aurélio. **Princípios...**, *op. cit.*, p. 51.

¹⁵¹⁷ *Ibidem*, p. 65.

¹⁵¹⁸ CALIENDO, Paulo. **Direito Tributário: três modos de pensar a tributação**. Elementos para uma teoria sistemática do Direito Tributário. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2009, p. 58.

Igualdade, é o da Solidariedade. Tratada na sociologia de ÉMILE DURKHEIM como um fato social que aparece em diversas manifestações e que é transportado para as manifestações jurídicas de cada sociedade, a noção de Solidariedade tornou-se uma ideia basilar do Estado Social de Direito abraçado pelo Constituinte de 88 de forma explícita, já desde a alusão a uma “sociedade fraterna”, em seu Preâmbulo assim como ao arrolá-la dentre os objetivos fundamentais da República (art. 3º, CF/88), numa influência que se espraia por todo o Texto Constitucional.¹⁵¹⁹ Segundo RODRIGO CAPELLARI, a própria lógica do dever fundamental de pagar tributos no Estado Democrático de Direito, está “baseada no princípio da solidariedade, ou seja, o terceiro termo da revolução francesa: fraternidade. Os cidadãos colaboram com o Estado na medida de sua possibilidade, e o Estado colabora com todos os cidadãos”.¹⁵²⁰

Não deixa a Solidariedade de ser uma forma da busca de justiça social no sentido de diminuição de desigualdades sócio econômicas, o que demonstra os pontos de intersecção semântica: eis a busca da igualdade material sob uma dimensão econômica. Na seara tributária brasileira, há a previsão explícita do *caput* do art. 195 da CF/88, em relação às contribuições sociais: “a seguridade social será financiada por toda a sociedade”, que configura a chamada universalidade do custeio.¹⁵²¹ Contudo, há riscos na sua aplicação irrefletida: considerar a solidariedade “sem peias nem amarras [...] autorizaria praticamente qualquer exigência tributária, em descompasso com a efetiva diretriz constitucional”, alerta PAULO AYRES BARRETO, em preocupação também trazida por HUGO DE BRITO MACHADO, LEANDRO PAULSEN e ANDREI PITTEN VELLOSO.¹⁵²²

¹⁵¹⁹ DURKHEIM, Émile. **Da divisão do trabalho social**. Trad. Eduardo Brandão. São Paulo: Martins Fontes, 1999, p. 34-37; TIPKE, Klaus; YAMASHITA, Douglas. **Justiça...**, *op. cit.*, p. 33; SEPULCRI, Nayara Tataren. **O Princípio da Solidariedade no Sistema Constitucional Tributário Brasileiro**. Curitiba: 2013. Dissertação (Mestrado em Direito) – Universidade Federal do Paraná, Curitiba, 2013, p. 117-132. Trata-se da mudança da mentalidade liberal do “cada um por si” – apesar da defesa da fraternidade no ideário da Revolução Francesa – passando pelo “um por todos” do Estado Social – em que o Estado passava a ser o vetor de atuação da solidariedade – até chegar ao “todos por todos” do Estado Democrático e Social de Direito – num momento de integração da atuação solidária do Estado e da sociedade em geral, inclusive por meio do chamado terceiro setor –, como aponta NAYARA TATAREN SEPULCRI. Cf. SEPULCRI, Nayara Tataren. **O Princípio...**, *op. cit.*, p. 27-33, p. 37-41 e p. 48-53.

¹⁵²⁰ CAPELLARI, Rodrigo Toaldo. O dever fundamental de recolher tributos no Estado Democrático de Direito. **Revista de Direito Tributário Contemporâneo**, São Paulo: RT, ano 2, n. 4, jan./fev. 2017, p. 277.

¹⁵²¹ PAULSEN, Leandro; VELLOSO, Andrei Pitten. **Contribuições: Teoria Geral, Contribuições em espécie**. 2. ed. rev. ampl. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2013, p. 101-102. Mais que isso, para GRECO, referido princípio é o vetor axiológico das contribuições. Cf. GRECO, Marco Aurélio. **Contribuições...**, *op. cit.*, p. 83-85.

¹⁵²² BARRETO, Paulo Ayres. **Contribuições: Regime Jurídico, Destinação e Controle**. São Paulo: Noeses, 2006, p. 134; MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 31. ed. rev. atual. ampl. São Paulo: Malheiros, 2010, p. 50-53; PAULSEN, Leandro; VELLOSO, Andrei Pitten. **Contribuições: Teoria Geral...**, *op. cit.*, p. 103.

5.4.2 IGUALDADE E ALGUMAS DE SUAS EXPRESSÕES CONSTITUCIONAIS

5.4.2.1 Igualdade geral, Impessoalidade Administrativa e Livre Concorrência

Da lição aristotélica, reverberada em solo nacional por RUI BARBOSA, chegou-se a uma afirmação que se tornou, praticamente, um lugar-comum: a igualdade seria tratar os iguais de forma igual e os desiguais de forma desigual, na medida de sua desigualdade.¹⁵²³ Contudo, como põe em relevo EDUARDO JARDIM, a afirmação “nada diz em relação ao regime jurídico tipificador do axioma da igualdade”.¹⁵²⁴ Afinal, como obtempera DERZI, “apesar de o princípio da igualdade formalmente exigir o mesmo tratamento para pessoas iguais, a dificuldade está em decidir o que é igual, que aspectos são relevantes ou não, valiosos ou sem valor”.¹⁵²⁵ O problema se impõe ao se perscrutar do sentido concreto de igualdade, vale dizer, estabelecer qual o critério de comparação, em que há diversos posicionamentos ideológicos, filosóficos, axiológicos, políticos *etc.*¹⁵²⁶

Analisando o nosso direito positivo não restam dúvidas quanto à redação pleonástica da CF/88 em relação ao Princípio da Igualdade, como sublinha LUCIANO AMARO que, de forma didática, vislumbra duas direções do referido mandamento constitucional: a) em relação ao aplicador da lei, caso em que, diante de um dado diploma legal, todos os que se enquadrem na hipótese normativa ficarão sujeitos às mesmas consequências, uma **igualdade perante a lei** e b) em relação ao próprio legislador, que não pode dar o mesmo tratamento a situações iguais ou equivalentes, uma **igualdade perante o legislador**.¹⁵²⁷ Trata-se da clássica distinção entre a **igualdade formal, ou perante a lei**, e a **igualdade material, ou na lei**; a primeira construída em nosso direito positivo por meio da parte inicial do *caput* do art. 5º da CF/88 (“todos são iguais perante a lei”), a exigir tratamento uniforme na aplicação legal; a segunda construída pelo trecho seguinte do mesmo dispositivo constitucional (“sem distinção de qualquer natureza”), a vedar que a própria lei contenha distinções arbitrárias.¹⁵²⁸ A igualdade, do ponto de vista formal, implica na comparação entre dois seres que podem, ou

¹⁵²³ ARISTÓTELES. **Ética a Nicômaco**. Trad. Pietro Nasseti. São Paulo: Martin Claret, 2004, p. 108-109; BARBOSA, Rui. **Oração aos Moços**. Rio de Janeiro: Edições Casa Rui Barbosa, 1999, p. 26. Veja-se também: JARDIM, Eduardo Marcial Ferreira. **Curso...**, *op. cit.*, p. 93.

¹⁵²⁴ JARDIM, Eduardo Marcial Ferreira. **Curso...**, *op. cit.*, p. 93.

¹⁵²⁵ DERZI, Misabel de Abreu Machado. Notas de Atualização. In: BALEEIRO, Aliomar. **Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar**. 7. ed. atual. Rio de Janeiro: Forense, 2003, p. 522.

¹⁵²⁶ *Ibidem*, p. 522-530, *passim*; CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso...**, *op. cit.*, p. 176-177; HERRERA MOLINA, Pedro Manuel. **Capacidad Economica y Sistema Fiscal** (Análisis del Ordenamiento Español a la luz del Derecho Alemán). Madri: Marcial Pons, 1998, p. 85.

¹⁵²⁷ AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 15. ed. São Paulo: Saraiva, 2009, p.135.

¹⁵²⁸ ÁVILA, Humberto. **Teoria da Igualdade...**, *op. cit.*, p. 74-75.

não, ser considerados iguais, mediante a utilização de um dado critério.¹⁵²⁹ É um “dever puramente formal porque estabelece uma forma que só funciona com a complementação de conteúdos”.¹⁵³⁰

Como aduzem TIKPE e YAMASHITA, o Tribunal Constitucional Alemão de forma reiterada considerava a igualdade como a proibição do arbítrio, o que, segundo ANDREI PITTEN VELLOSO, é, sem dúvida, a “teoria mais difundida sobre o princípio da igualdade”: só haveria sua violação se o critério de *discrímen* não contivesse um liame de razoabilidade em relação à natureza da coisa diferenciada ou com outro fato plausível, posicionamento depois modificado para outra fórmula: “o princípio da igualdade seria ofendido” quando houvesse tratamento distinto “apesar de não existirem, entre os diferentes grupos, diferenças de tal maneira e importância que possam justificar o tratamento desigual”.¹⁵³¹ TIKPE e YAMASHITA criticam tais posicionamentos, por transformarem a igualdade num “cheque em branco”, preenchível por quaisquer critérios, o que atende à separação dos poderes mas faria muito pouco pela Justiça Fiscal.¹⁵³² De fato, a igualdade “pressupõe uma relação entre sujeitos com base em determinado critério de diferenciação [...]”.¹⁵³³ Para que ela deixe de ser um “cheque em branco”, a análise de critérios jurídicos e a desambiguação de seus elementos é essencial, visando dar contornos a um conceito intersubjetivamente controlável.

Uma proposta profunda para tal mister foi trazida por CELSO ANTÔNIO BANDEIRA DE MELLO que, em resumo, exige que o fator de *discrímen* não singularize o destinatário no presente e que seja afeto à pessoa, coisa ou situação discriminada, devendo haver correção lógica entre tal critério e a disparidade estabelecida, assim como com interesses protegidos constitucionalmente.¹⁵³⁴

A igualdade se expressa de formas diversas, constituindo uma “supernorma” que “influi na aplicação de todas as outras, que devem ser aplicadas de modo uniforme”, que “recebe influência de todas as outras, que lhe preenchem os elementos estruturais”.¹⁵³⁵

A isonomia é reiterada sob diferentes nuances em alguns trechos da Constituição Federal. Recordemos que toda a atuação da Administração Pública – a abranger, obviamente,

¹⁵²⁹ DERZI, Misabel de Abreu Machado. Notas de Atualização. In: BALEEIRO, Aliomar. **Limitações...**, *op. cit.*; p. 525-526.

¹⁵³⁰ ÁVILA, Humberto. **Sistema...**, *op. cit.*, p. 364.

¹⁵³¹ TIPKE, Klaus; YAMASHITA, Douglas. **Justiça...**, *op. cit.*, p. 23-24; VELLOSO, Andrei Pitten. **O princípio...**, *op. cit.*, p. 33. Essa é a posição exposta por RICARDO LOBO TORRES, ao afirmar que a igualdade é um princípio vazio, ao qual repugna o arbítrio. Cf. TORRES, Ricardo Lobo. **Os Direitos...**, *op. cit.*, p. 267.

¹⁵³² TIPKE, Klaus; YAMASHITA, Douglas. **Justiça...**, *op. cit.*, p. 24, Veja-se também: TÔRRES, Heleno Taveira. **Direito...**, *op. cit.*, p. 608.

¹⁵³³ ÁVILA, Humberto. **Teoria da Igualdade...**, *op. cit.*, p. 29.

¹⁵³⁴ BANDEIRA DE MELLO, Celso Antonio. **O conteúdo jurídico do princípio da igualdade**. 3. ed. atual. São Paulo: Malheiros, 1999, *passim*.

¹⁵³⁵ ÁVILA, Humberto. **Teoria da Igualdade...**, *op. cit.*, p. 136-137.

a Administração Tributária – exige a observância da **Impessoalidade** (art. 37, *caput*, CF/88), nada mais que, nas palavras de CELSO ANTÔNIO BANDEIRA DE MELO, “a idéia de que a Administração tem que tratar a todos os administrados sem discriminações, benéficas ou detrimntosas”.¹⁵³⁶ Daí parece decorrer claramente que a ideia de Impessoalidade é uma das expressões da Igualdade, afinal, “[s]e as pessoas devem ser tratadas igualmente, resta evidente a impossibilidade de os aplicadores do Direito favorecerem ou prejudicarem deliberadamente destinatários normativos específicos”, como bem aponta PITTEN VELLOSO.¹⁵³⁷

Ademais, em complemento à noção de Liberdade/Segurança Jurídica da livre iniciativa, tem-se a garantia da **livre concorrência**, princípio da ordem econômica (art. 170, IV, CF/88), a permitir a intervenção estatal para sanar falhas de mercado visando efetiva igualdade de competição no mercado, forma de “proteção conferida pelo Estado ao devido processo competitivo em sua Ordem Econômica”, nas palavras de LEONARDO FIGUEIREDO, que serve de contraponto à livre iniciativa, como afirma FERNANDO AGUILLAR.¹⁵³⁸ A livre concorrência como reflexo da igualdade, aliás, tem claríssima influência em matéria tributária pela previsão do art. 179 da CF/88, a exigir a busca da igualdade material entre pequenas e grandes empresas por meio do tratamento tributário diferenciado às primeiras.

Note-se que a igualdade perante a lei expõe uma ligação intensa entre o princípio sob estudo e a Legalidade. É que a lei, em seu sentido usual, é instrumento de inserção de normas gerais e abstratas o que, per si, leva à criação de classes de pessoas, a “desconsiderar particularidades individuais”, como aduz ÁVILA.¹⁵³⁹ É a “legalidade-isonômica”, nas palavras de JOSÉ SOUTO MAIOR BORGES, situação que já era apontada por KELSEN como uma consequência lógica do caráter geral de uma norma.¹⁵⁴⁰

Nesse momento, além da já bastante conhecida distinção entre igualdade formal e material, convém trazer à baila os ensinamentos de ÁVILA que aprofunda a identificação da **igualdade genérica** e da **igualdade particular**.¹⁵⁴¹ Esta exige a “consideração de todas as

¹⁵³⁶ BANDEIRA DE MELLO, Celso Antonio. **Curso de Direito Administrativo**. 30. ed. rev. atualiz. São Paulo: Malheiros, 2013, p. 117.

¹⁵³⁷ VELLOSO, Andrei Pitten. **O princípio...**, *op. cit.*, p. 212.

¹⁵³⁸ FIGUEIREDO, Leonardo Vizeu. **Lições...**, *op. cit.*, p. 59; AGUILLAR, Fernando Herren. **Direito...**, *op. cit.*, p. 266. Veja-se também: TAVARES, André Ramos. **Direito...**, *op. cit.*, p. 233-274; GRAU, Eros Roberto. **A Ordem...**, *op. cit.*, p. 209-213; FONSECA, João Bosco Leopoldino da. **Direito Econômico**. Rio de Janeiro: Forense, 2010, p. 94; CARVALHO, Cristiano. **Teoria...**, *op. cit.*, p. 196; HACK, Érico. **Tributação...**, *op. cit.*, p. 387; MORETI, Daniel. **Regime...**, *op. cit.*, p. 128-131. Sobre preços predatórios decorrentes de práticas tributárias nocivas à livre concorrência, veja-se: CASTRO, Leonardo Freitas de Moraes e. **Inadimplemento...**, *op. cit.*, p. 235-257.

¹⁵³⁹ ÁVILA, Humberto. **Teoria da Igualdade...**, *op. cit.*, p. 114.

¹⁵⁴⁰ BORGES, José Souto Maior. A isonomia tributária na Constituição de 1988. **Revista de Direito Tributário**, São Paulo: Malheiros, n. 64, 1994, p. 13; KELSEN, Hans. **O Problema...**, *op. cit.*, p. 56-57.

¹⁵⁴¹ ÁVILA, Humberto. **Teoria da Igualdade...**, *op. cit.*, p. 77-78. MICHELL PRZEPIORKA contrapõe

propriedades particulares” que diferenciam os sujeitos relacionados, algo individualizado, “uma espécie de justiça ‘sob medida’”; aquela parte do pressuposto da generalidade e indeterminação legal, adotando “com ‘tamanho único’ ou ‘tamanhos médios’”, selecionando determinadas propriedades e desconsiderando outras, criando padrões, classes, em suma, ignorando algumas diferenças.¹⁵⁴²

É que, quando voltamos nossa atenção para a análise da igualdade, colocamo-nos diante de uma tensão: particularismo vs. generalização ou justiça geral vs. justiça individual, redundando na contraposição perene entre capacidade contributiva e legalidade e eficiência; entre “tratar a todos os contribuintes igualmente, apesar das suas diferenças, ou todos os contribuintes diferentemente, apesar da sua igualdade”, segundo ÁVILA, diferenciações que remetem às noções de justiça formal e equidade, recordadas por CONTI.¹⁵⁴³ Esses são questionamentos que perpassam nossa tese e que estão no núcleo da reflexão sobre a praticabilidade tributária, ao menos em sua dimensão de Generalização.

5.4.2.2 Igualdade(s) Tributária(s) e a Capacidade Contributiva

A Constituição da República de 1988, como visto, prevê a garantia de igualdade genérica em seu art. 5º, *caput*. Fá-lo novamente, dessa feita de forma específica, quando trata do sistema tributário nacional, no inciso II do art. 150. Se a primeira parte desse último dispositivo se refere à vedação de qualquer tipo de discriminação tributária aos que se encontrem em situação equivalente, a parte final – “proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos” – vai além, para demarcar a noção de vedação de quaisquer privilégios em matéria tributária, como aponta HELENO TORRES.¹⁵⁴⁴

PITTEN VELLOSO, após tecer críticas já mencionadas à definição da igualdade como a interdição da arbitrariedade, considera que ela é especialmente imprópria em matéria tributária, ao exigir apenas uma fundamentação razoável a transformar os critérios de *discrímen* tributários em meras recomendações.¹⁵⁴⁵

Segundo JOÃO RICARDO CATARINO, o princípio da igualdade fiscal desdobra-se em pelo menos dois aspectos essenciais, que tem que ver com a **generalidade** – todos sem

conceitos semelhantes denominando-os de “justiça fiscal individualizada” e de “justiça fiscal sumária”, respectivamente. Cf. PRZEPIORKA, Michell. Limites de dedutibilidade do Imposto de Renda da Pessoa Física. **Revista Abradt de Direito Tributário – RAFDT**, Belo Horizonte: Fórum, ano 1, n. 2, jul./dez. 2017, p. 10.

¹⁵⁴² ÁVILA, Humberto. **Teoria da Igualdade...**, *op. cit.*, p. 78-80.

¹⁵⁴³ *Ibidem*, p. 21; CONTI, José Maurício. **Princípios...**, *op. cit.*, p. 11-15.

¹⁵⁴⁴ TÓRRES, Heleno Taveira. **Direito...**, *op. cit.*, p. 604.

¹⁵⁴⁵ VELLOSO, Andrei Pitten. **O princípio...**, *op. cit.*, p. 46-53.

distinção de classe, estão sujeitos ao pagamento de impostos – e a **uniformidade do imposto**. Para o autor, além de não serem admitidas distinções de natureza meramente subjetiva, impõe-se que a lei consagradora do imposto seja também de aplicação uniforme, segundo um critério igual para todos.¹⁵⁴⁶ É algo semelhante ao entendimento de VICTOR UCKMAR, no sentido de que a igualdade tributária pode ser compreendida em dois sentidos: a) igualdade jurídica, com exclusão de qualquer privilégio, adotando-se a isonomia para os contribuintes em igual situação e b) igualdade econômica, como o dever de contribuir em igual medida, noção ligada à capacidade contributiva.¹⁵⁴⁷

Ora, também na seara tributária, para a concretização da Igualdade, “é preciso que se tenha um critério de comparação”, havendo lesão a tal princípio quando situações iguais, segundo determinado critério, são desigualmente tratadas, assim como “não se consegue identificar um critério para o tratamento diferenciado”, situação em que existirá arbítrio.¹⁵⁴⁸ Mas quais seriam esses critérios? São exemplos de critérios expressamente aceitos para tal mensuração pelo próprio Texto Constitucional: a capacidade contributiva, a essencialidade, o destino ao exterior, o uso da propriedade segundo sua função social, a localização e o uso do imóvel, o ato cooperativo e o tratamento às microempresas e às empresas de pequeno porte, segundo SCHOUERI.¹⁵⁴⁹ Aprofundando a análise, o autor considera que há diferentes parâmetros de comparação, conforme a espécie tributária: nas taxas, a sinalagma e para impostos, contribuições e empréstimos compulsórios, a capacidade contributiva.¹⁵⁵⁰ RICARDO LOBO TORRES aponta três critérios: além da capacidade contributiva, para os impostos, a relação de custo/benefício para os tributos vinculados e o desenvolvimento econômico para os casos de extrafiscalidade.¹⁵⁵¹ PITTEN VELLOSO, por sua vez, indica como critérios a capacidade contributiva, a equivalência e o benefício econômico.¹⁵⁵²

Aqui verifica-se que a função da norma tributária pode ensejar, sob influxo da igualdade, a utilização de critérios comparativos diversos: há um espaço para conformação.¹⁵⁵³ A distinção entre as finalidades “fiscal” e “extrafiscal” se mostra, então, de

¹⁵⁴⁶ CATARINO, João Ricardo. **Redistribuição Tributária**: Estado Social e Escolha Individual. Capítulo XI: Liberdade, Igualdade e Justiça Social. Portugal: Almedina, 2008, p. 381.

¹⁵⁴⁷ UCKMAR, Victor. **Princípios...**, *op. cit.*, p. 54.

¹⁵⁴⁸ SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário**, *op. cit.*, p. 309.

¹⁵⁴⁹ *Ibidem*, p. 310. Veja-se também: RICCI, Henrique Cavaleiro. **Direito Tributário Ambiental e Isonomia Fiscal**: extrafiscalidade, limitações, capacidade contributiva, proporcionalidade e seletividade. Curitiba: Juruá, 2015, p. 87-90.

¹⁵⁵⁰ SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário**, *op. cit.*, p. 311. Veja-se também: RICCI, Henrique Cavaleiro. **Direito...**, *op. cit.*, p. 88-89.

¹⁵⁵¹ TORRES, Ricardo Lobo. **Os Direitos...**, *op. cit.*, p. 271-273.

¹⁵⁵² VELLOSO, Andrei Pitten. **O princípio...**, *op. cit.*, p. 50-51.

¹⁵⁵³ “Logicamente, isso não quer dizer que qualquer distinção é válida juridicamente, mas que é possível certa margem de conformação ao legislador para lidar com a delimitação das materialidades econômicas na elaboração das hipóteses de incidência e, em consequência, algum grau de liberdade ao administrador para concretizar o direito posto”. Cf. PAULA, Daniel Giotti de.

suma relevância: no primeiro caso, a distribuição igualitária da carga tributária para a arrecadação de recursos ao Estado dá-se por critérios internos de comparação, notadamente a capacidade contributiva; no segundo caso, as finalidades externas exigem critérios adicionais ou diferenciados, com um critério de distinção “necessariamente vinculado à promoção” das finalidades extrafiscais, como recorda MARTHA TURIBIO LEÃO, sob pena de “impossibilidade prática da própria extrafiscalidade”, nas palavras de DIEGO BOMFIM, posto que a mera diferenciação da tributação pela capacidade econômica do contribuinte não permitiria seu uso para estímulo ou desestímulo de comportamentos, por exemplo.¹⁵⁵⁴ Desse modo, tem-se a medição da igualdade pela capacidade contributiva em relação à finalidade fiscal de impostos; na tributação extrafiscal ganha relevo a proporcionalidade.¹⁵⁵⁵ Há, portanto, certas sutilezas no tema, nem sempre aprofundadas adequadamente.

Ainda que sejam possíveis diversos critérios distintivos para o alcance da igualdade, há alguns vedados expressamente pelo Texto Constitucional, como se denota da parte final do inciso II, de seu art. 150 e como recordam ÁVILA, TIPKE e YAMASHITA: ocupação profissional ou função exercida (art. 150, II, CF/88), sexo (art. 5º, I, CF/88), origem, raça, cor ou idade (art. 3º, IV, art. 5º, XLII, art. 151, I, todos da CF/88), deficiência física (art. 7º, XXXI, CF/88) *etc.*¹⁵⁵⁶

De todo o exposto, cremos que a Igualdade Tributária, em nosso ordenamento positivo, parece subdividir-se no mínimo em três caminhos: a) a isonomia entre contribuintes, em sentido estrito; b) a uniformidade da tributação e c) a isonomia entre contribuintes na medição da carga tributária. O primeiro encontra guarida no enunciado do art. 150, II, da CF/88, determinando o tratamento isonômico dos contribuintes em situação equivalente,

A Praticabilidade no Direito Tributário: controle..., *op. cit.*, p. 371.

¹⁵⁵⁴ LEÃO, Martha Toribio. **Controle da Extrafiscalidade**. São Paulo: Quartier Latin, 2015, p. 93; BOMFIM, Diego. **Extrafiscalidade**: identificação, fundamentação, limitação e controle. São Paulo: Noeses, 2015, p. 19. Vale lembrar, no exemplo trazido por DIEGO BOMFIM, que observada apenas pela óptica da igualdade entre contribuintes, qualquer exoneração tributária a determinado contribuinte seria inconstitucional. Cf. BOMFIM, Diego. **Extrafiscalidade...**, *op. cit.*, p. 20.

¹⁵⁵⁵ ÁVILA, Humberto. **Teoria da Igualdade...**, *op. cit.*, p. 160-162; ÁVILA, Humberto. Proporcionalidade e Direito Tributário. In: SCHOUERI, Luís Eduardo (coord.). **Direito...**, *op. cit.*, p. 345-346. Anotamos a opinião de WAGNER BALERA, para quem, nas contribuições sociais, aplica-se a equidade na forma de participação no custeio (art. 194, V, CF/88) como critério de igualdade, em substituição à capacidade contributiva. Cf. BALERA, Wagner. FAP e Legalidade – O problema da Densidade Normativa. In: MACEDO, Alberto *et al.* (org.). **Direito Tributário e os novos horizontes do processo**. XII Congresso do Instituto Brasileiro de Estudos Tributários. São Paulo: Noeses, 2015, p. 1189. Sobre a proporcionalidade, veja-se a subseção 6.3.5, *infra*.

¹⁵⁵⁶ ÁVILA, Humberto. **Teoria da Igualdade...**, *op. cit.*, p. 49 e p. 55-56; TIPKE, Klaus; YAMASHITA, Douglas. **Justiça...**, *op. cit.*, p. 55. Veja-se também: LEÃO, Martha Toribio. **Controle...**, *op. cit.*, p. 96-97; TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário**. Os Direitos Humanos e a Tributação: Imunidade e Isonomia. Rio de Janeiro: Renovar, 1999. v. III, p. 416-434. ÁVILA aponta, ainda, vedações implícitas, como: a) a proteção de um bem jurídico por meio da positivação de um princípio; b) pela união constitucional de elementos que não podem ser separados pelo Poder Legislativo; c) quando a Constituição uniformiza tratamento para “todos”; d) quanto o Texto Constitucional define a materialidade de um tributo com a pré-exclusão de determinadas medidas de comparação. Cf. ÁVILA, Humberto. **Teoria da Igualdade...**, *op. cit.*, p. 56-57.

vedando discriminações e privilégios em geral. Já a exigência de uniformidade de tributação, se vê na questão territorial em relação aos tributos federais (art. 151, I, CF/88); no tratamento do Imposto sobre a Renda das obrigações de dívida pública dos demais entes federativos ou sobre a remuneração e proventos de seus agentes públicos (art. 151, II); e na não-discriminação tributária pela origem ou destino de bens (art. 152).¹⁵⁵⁷ O terceiro invoca diversos critérios comparativos internos, conforme o tipo de tributo: a capacidade contributiva, para os tributos não-vinculados a uma atividade estatal; a sinalagma para o caso dos tributos vinculados.

Aprofundemos um pouco sobre a **Capacidade Contributiva**, acerca da qual já tivemos oportunidade de expor algumas ideias em outras oportunidades.¹⁵⁵⁸ Aqui, algumas delas serão retomadas, outras, aprofundadas. Trata-se ela de um princípio cuja relevância para o Direito Tributário é incontestada, mas sobre o qual diverge profundamente a doutrina, até mesmo como reflexo de sua vaguidade, ainda que seja possível divisar um campo de consenso semântico. Se para alguns ele diz muito pouco, faltando-lhe densidade jurídica, para outros ele diz demasiado, podendo ser visto por todo canto do que chamamos de tributário; no meio do caminho, como não podia deixar de ser, temos gradativas visões intermediárias, para todo gosto. Talvez por tudo isso, em ácida observação, BECKER considerou a previsão constitucional acerca de referido princípio como a “constitucionalização do equívoco” e uma “genuína regra de Direito Natural”, ainda que considerasse possível ver nele “um mínimo de certeza e praticabilidade que revelam sua juridicidade e que delimitam o restrito campo de sua eficácia jurídica”.¹⁵⁵⁹

Temos que a origem de posicionamentos tão discrepantes está numa ambiguidade básica da expressão “princípio da capacidade contributiva”, pouco denunciada e que, aparte parecer-nos clara, consideramos de extrema relevância apontar e exortar seja mantida na memória. Podemos estar a falar dela como um **conceito pré-jurídico (sentido amplo)** ou como uma **norma positivada (sentido estrito)**; a ligação entre ambos os conceitos é óbvia, há uma inegável comunicação axiológica e, decorrentemente, semântica; mas a confusão de planos pode levar o exegeta a conclusões açodadas.¹⁵⁶⁰

JARACH via na capacidade contributiva um conceito *a priori*, proveniente da Ciência

¹⁵⁵⁷ AMARO, Luciano. **Direito...**, *op. cit.*, p.137-138.

¹⁵⁵⁸ CUNHA, Carlos Renato. **O Simples Nacional...**, *op. cit.*, p. 142-153; CUNHA, Carlos Renato. O Princípio Jurídico da Capacidade Contributiva no Ordenamento Jurídico Brasileiro: Análise de sua aplicação nos casos de extrafiscalidade e nos tributos indiretos. *In*: GRUPENMACHER, Betina Treiger (coord.). **Temas de Direito Tributário**. Curitiba: EVG, 2016, p. 8-32.

¹⁵⁵⁹ BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria Geral do Direito Tributário**. 4. ed. São Paulo: Noeses, 2007, p. 514.

¹⁵⁶⁰ BECKER expõe as limitações que o Direito causa à ideia de capacidade contributiva da ciência das finanças, quando este é positivado. BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria...** *op. cit.*, p. 526-528. Veja-se a respeito: CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário, linguagem...**, *op. cit.*, p. 188-189.

das Finanças: esse é o plano pré-jurídico, em que ela aparece como princípio econômico, no momento anterior à positivação de valores no texto constitucional, de importância fulcral na seara da Política do Direito.¹⁵⁶¹ Indene de dúvidas o fato de que tal valor pré-jurídico influenciou o Constituinte e que, potencialmente, influencia o legislador que estiver a refletir sobre uma política tributária. Tais influências, obviamente, deixam marcas no texto positivado. São pegadas que remetem à capacidade contributiva da Ciência da Finanças, mas que ganhou novos invólucros após a positivação, não fazendo parte do conteúdo mais restrito do **jurídico** princípio da capacidade contributiva. O cientista do Direito pode ler os sinais espalhados pelo Texto Constitucional e reconstruir racionalmente – partindo do pressuposto do “legislador racional” – uma rede intrincada e interligada por essa noção da capacidade contributiva pré-jurídica. É uma forma semântico-pragmática de buscar “intenções” do Constituinte, um discurso jurídico que, inclusive, tem efeitos retóricos notados na jurisprudência.

Nada disso nos parece equivocado; o discutível, a nosso ver, está na falta de distinção analítica sobre qual é o objeto do discurso científico e a adequada separação de planos, para uma compreensão mais integral sobre o tema. Ao fazê-lo, pode-se perceber que muitos dos dissensos doutrinários existem por se tratar como uma só coisa dois objetos distintos, o que uma teoria analítica pode auxiliar a desmascarar como um pseudoproblema: o que alguns chamam de capacidade contributiva – aludindo à noção pré-jurídica – outros veem como extrafiscalidade, porque está a atender à noção pré-jurídica de capacidade contributiva.

Nosso Direito possui uma previsão expressa no Texto Constitucional sobre a capacidade contributiva: o § 1º do art. 145. Tomado em sua literalidade, trata-se de previsão que se limita à espécie tributária “imposto” e que faz menção apenas à dimensão subjetiva da capacidade contributiva. Não nos parece, contudo, que esse sentido encontrado de forma apriorística esgote todo o conteúdo jurídico da capacidade contributiva: há muito mais a ser dito sobre ele, pois, como bem apontam TIPKE e YAMASHITA, ainda que o seu conteúdo seja indeterminado, não é indeterminável.¹⁵⁶²

Parece ser um quase consenso que a capacidade contributiva não se identifica com a capacidade econômica, ainda que entre elas exista uma íntima relação: como já afirmamos,

¹⁵⁶¹ JARACH, Dino. **O fato imponible**: teoria geral do Direito Tributário substantivo. 2. ed. Trad. Dejalma de Campos. São Paulo: RT, 2004, p. 114; CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso...**, *op. cit.*, p. 188-189; CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário, linguagem...**, *op. cit.*, p. 305; CARVALHO, Paulo de Barros. **Teoria da Norma Tributária**. 5. ed. São Paulo: Quartier Latin, 2009, p. 94.

¹⁵⁶² TIPKE, Klaus; YAMASHITA, Douglas. **Justiça...**, *op. cit.*, p. 31-32; TIPKE, Klaus. **Moral Tributária do Estado e dos Contribuintes**. Trad. Luiz Dória Furquim. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris, 2012, p. 21-24.

“aquela é um recorte jurídico desta”.¹⁵⁶³ Recorte esse que possui como limites máximo e mínimo, respectivamente, o princípio da **Proibição do Confisco** (art. 150, inciso IV, da CF/88) e o **mínimo vital**, como indica, por todos, GRUPENMACHER.¹⁵⁶⁴ Por sua vez, é clássica – e pode ser considerado outro ponto de consenso – a distinção entre duas dimensões do referido princípio: a **capacidade contributiva objetiva ou absoluta** e a **subjettiva ou relativa**. A primeira, a exigir que a tributação recaia sobre fatos presuntivos de riqueza, ou seja, sobre fatos que demonstram a existência de capacidade econômica do contribuinte, pressuposta no próprio princípio da igualdade¹⁵⁶⁵ e que seria dela decorrente, ainda que sem previsão expressa no Texto Constitucional.¹⁵⁶⁶ A segunda, por sua vez, ligada à concreta e real aptidão

¹⁵⁶³ CUNHA, Carlos Renato. **O Simples Nacional...**, *op. cit.*, p. 151. Veja-se também: MOSCHETTI, Francesco. **El Principio de Capacidad Contributiva**. Trad. Juan M. Calero Gallego e Rafael Navas Vazquez. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, 1980, p. 67, p. 73-74; DERZI, Misabel de Abreu Machado. Notas de Atualização. In: BALEEIRO, Aliomar. **Limitações...**, *op. cit.*, p. 693; CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso...**, *op. cit.*, p. 102; CONTI, José Maurício. **Princípios...**, *op. cit.*, p. 35-36; VALADÃO, Alexsander Roberto Alves. **O mínimo existencial e as espécies tributárias**. 2008. Tese (Doutorado em Direito) – Universidade Federal do Paraná, Curitiba, 2008, p. 57-65; KARKACHE, Sérgio. **Princípio do tratamento favorecido: o direito das empresas de pequeno porte a uma carga tributária menor**. 2009. Dissertação (Mestrado em Direito) – Universidade Federal do Paraná, Curitiba, 2009, p. 210-211; RICCI, Henrique Cavaleiro. **Direito...**, *op. cit.*, p. 92-93; TÔRRES, Heleno Taveira. **Direito...** p. 609; NOGUEIRA, Roberto Wagner Lima. Sistema Tributário Nacional. In: PEIXOTO, Marcelo M. DINIZ, Marcelo de L. Castro (coords). **Curso de Direito Tributário da APET**. São Paulo: MP, 2005, p. 74. Em sentido contrário: AMARO, Luciano. **Direito...**, *op. cit.*, p. 139-140; GRECO, Marco Aurélio. **Contribuições...**, *op. cit.*, p. 190-193.

¹⁵⁶⁴ “A capacidade contributiva tem como limite mínimo o mínimo existencial, vinculado à dignidade da pessoa humana, e como limite máximo a vedação da cobrança de tributo com efeito de confisco, garantia esta decorrente do direito de propriedade.” Cf. GRUPENMACHER, Betina Treiger. Tributação e Direitos Fundamentais. In: FISCHER, Octavio Campos (coord.). **Tributos e Direitos fundamentais**. São Paulo: Dialética, 2004, p. 16; GRUPENMACHER, Betina Treiger. **Das exonerações...**, *op. cit.*, p. 48. Veja-se também: GRUPENMACHER, Betina Treiger. Justiça Fiscal e Mínimo Existencial. In: PIRES, Adilson Rodrigues; TÔRRES, Heleno Taveira (org.). **Princípios de Direito Financeiro e Tributário: Estudos em homenagem ao Professor Ricardo Lobo Torres**. Rio de Janeiro: Renovar, 2006, p. 99-114.

¹⁵⁶⁵ Nesse sentido: DERZI, Misabel de Abreu Machado. Notas de Atualização. In: BALEEIRO, Aliomar. **Limitações...**, *op. cit.*, p. 523; CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso...**, *op. cit.*, p. 101; COSTA, Regina Helena. **Curso...**, *op. cit.*, p. 74; XAVIER, Alberto. **Os Princípios...**, *op. cit.*, p. 74-77; CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso...**, *op. cit.*, p. 189.

¹⁵⁶⁶ Assim pensam: GRUPENMACHER, Betina Treiger. **Eficácia...**, *op. cit.*, p. 72; BALEEIRO, Aliomar. **Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar**. 7. ed. atual. Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2003, p. 687; DERZI, Misabel de Abreu Machado. Notas de Atualização. In: BALEEIRO, Aliomar. **Limitações...**, *op. cit.*, p. 536; TORRES, Ricardo Lobo. **Curso...**, *op. cit.*, p. 94; AMARO, Luciano. **Direito...**, *op. cit.*, p. 138; GIARDINO, Cleber; ATALIBA, Geraldo. Intributabilidade das Correções Monetárias: capacidade contributiva. In: TAVOLARO, Agostinho Toffoli; MACHADO, Brandão; MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). **Princípios Tributários no Direito Brasileiro e Comparado: estudos em homenagem a Gilberto de Ulhôa Canto**. Rio de Janeiro: Forense, 1988, p. 142. Nota-se que na Constituição Alemã de 1949 não há previsão expressa acerca da capacidade contributiva, tendo o Tribunal Constitucional Alemão inferido o princípio a partir da igualdade. Veja-se: MOSCHETTI, Francesco. **El Principio...**, *op. cit.*, p. 55; HERRERA MOLINA, Pedro Manuel. **Capacidad...**, *op. cit.*, p. 84; MILLÁN, Emilio Cencerrado. **El mínimo exento en el sistema tributário español**. Madrid: Marcial Pons, 1999, p. 29-30; FABO, Diego Marín-Barnuevo. **La protección del mínimo existencial en el ámbito del I.R.P.F.** Madrid: Colex, 1996p. 15, 31-39; ÁVILA, Humberto. **Sistema...**, *op. cit.*, p. 5; ZILVETI, Fernando Aurélio. **Princípios...**, *op. cit.*, p. 154. O mesmo ocorre, ou ao menos ocorria, com a Constituição Argentina. Veja-se: VILLEGAS, Hector B. **Curso de Direito Tributário**. Trad. Roque Antonio Carrazza. São

de determinada pessoa para o pagamento de certo tributo, cuja ligação com a igualdade também parece bastante clara, pela isonomia considerada em face da capacidade econômica de cada um.¹⁵⁶⁷ Essa, inclusive, determina a formação do liame indivorciável entre a base de cálculo do conseqüente normativo e o critério material da hipótese da norma de incidência tributária.¹⁵⁶⁸ Essas duas dimensões também dão origem a ambiguidades: ainda que haja uma ligação clara entre seus campos semânticos, são coisas diferentes.

Os pontos de dissenso, contudo, são muitos, como adiantado. Poderíamos aglutiná-los, de forma simplificada, nas questões atinentes ao(s) **fundamento(s) do princípio e a de noções avizinhas**, como o mínimo vital, o não-confisco, a seletividade, a não-cumulatividade e as técnicas de tributação proporcional e progressiva, assim como sua **aplicabilidade ampla ou restrita** em relação a todas as espécies tributárias, no geral, e a todos os impostos, no particular. Não trataremos de todos esses pontos nesse momento, e voltaremos aos temas quando considerarmos essencial para nosso objetivo de estudo.

Em relação ao **fundamento da Capacidade Contributiva**, a primeira questão seria: trata-se de mera decorrência do Princípio da Igualdade?¹⁵⁶⁹ Isso não possui resposta simples e os variados posicionamentos encontrados na doutrina assim como a visão pendular durante o passar do tempo o demonstram.¹⁵⁷⁰ Respondem afirmativamente à questão, por exemplo, CARRAZZA, DERZI, MOLINA, FABO, CARVALHO, REGINA HELENA COSTA e ALEXANDRE.¹⁵⁷¹ Como

Paulo: RT, 1980, p. 88. A princípio, a capacidade contributiva objetiva seria encontrável por indução, pelas materialidades previstas no Texto Constitucional para os tributos não-vinculados; mas ela é aplicável, ainda, para os casos de instituição de outros tributos da mesma índole – tais como impostos e contribuições residuais, imposto de guerra e empréstimos compulsórios – além de transparecer na criação da norma de incidência de tais tributos, ao exigir o binômio formado entre o critério material da hipótese de incidência tributária e a base de cálculo, a funcionar como um reflexo da materialidade ao medir-lhe economicamente. Veja-se: CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário, linguagem...**, *op. cit.*, p. 546-548; CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário: fundamentos...**, *op. cit.*, p. 181.

¹⁵⁶⁷ SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário**, *op. cit.*, p. 312-315; DERZI, Misabel de Abreu Machado. Notas de Atualização. In: BALEEIRO, Aliomar. **Limitações...**, *op. cit.*, p. 690; CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso...**, *op. cit.*, p. 189; CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso...**, *op. cit.*, p. 101; COSTA, Regina Helena. **Curso...**, *op. cit.*, p. 74; MARIA SOBRINHO, Ricardo Kleine de. O Visconde partido ao meio: a inexorável dupla face do efeito tributário. In: VALLE, Maurício Dalri Timm do; VALADÃO, Alexsander Roberto Alves; DALLAZEM, Dalton Luiz (coord.). **Ensaio...**, *op. cit.* p. 895-896; COSTA, Valterlei Aparecido da. Tributos em notas. In: VALLE, Maurício Dalri Timm do; VALADÃO, Alexsander Roberto Alves; DALLAZEM, Dalton Luiz (coord.). **Ensaio...**, *op. cit.*, p. 1198-1199.

¹⁵⁶⁸ VIEIRA, José Roberto. Pelos velhos caminhos do IRPJ, do conceito de renda e da compensação de prejuízos, sob novas(?) luzes: uma epopeia tributária! In: MOREIRA, André Mendes *et. al.* **O Direito Tributário entre a forma e o conteúdo**: XI Congresso do IBET. São Paulo: Noeses, 2014, p. 633.

¹⁵⁶⁹ Note-se que PAULO DE BARROS CARVALHO entende que na igualdade se encontra pressuposta a capacidade contributiva subjetiva, mas não a objetiva, que estaria calcada no art. 145, § 1º da CF/88, veja-se: CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso...**, *op. cit.*, p. 189.

¹⁵⁷⁰ BECHO, Renato Lopes. **Lições...**, *op. cit.*, p. 402-405.

¹⁵⁷¹ CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso...**, *op. cit.*, p. 101; DERZI, Misabel de Abreu Machado. Notas de Atualização. In: BALEEIRO, Aliomar. **Limitações...**, *op. cit.*, p. 536; HERRERA MOLINA, Pedro Manuel. **Capacidade...**, *op. cit.*, p. 84, p. 87-88; FABO, Diego Marín-Barnuevo. **La protección...**, *op.*

antes exposto, os princípios constitucionais tributários possuem campos semânticos oriundos de condensações axiológicas de sobreprincípios diversos, que podem ser enxergados como num caleidoscópio típico da dialogicidade do discurso: a Capacidade Contributiva pode ser considerada uma decorrência da Igualdade Tributária, do Princípio da Solidariedade, ou de ambos.¹⁵⁷² De qualquer modo, como visto, a Igualdade Tributária possui dimensões diversas da Capacidade Contributiva, sendo algo bem mais amplo: tendemos a concordar com ÁVILA para quem, a “capacidade contributiva é, na verdade, um critério de aplicação da igualdade”, ao menos ao tratarmos de sua dimensão subjetiva.¹⁵⁷³ Um dos critérios; não o único. PITTEN VELLOSO, que apresenta um olhar que nos parece convidativo, indica a existência de uma autonomia conceitual entre a capacidade contributiva objetiva e a igualdade; já a capacidade contributiva subjetiva funciona como critério da isonomia, não como um princípio autônomo.¹⁵⁷⁴

Até aqui tem-se um sumário da discrepância sobre os fundamentos axiológicos, o

cit., p. 14; CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso...**, *op. cit.*, p. 189; COSTA, Regina Helena. **Princípio da Capacidade Contributiva**. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 1996, p. 39; ALEXANDRE, Ricardo. **Direito Tributário Esquematizado**. São Paulo: Método, 2007, p. 115. Para uns, estaria ela vinculada à fruição dos serviços públicos; para outros, como MOSCHETTI, DE MITA ou MOLINA, seu fundamento seria o princípio da solidariedade social. Sobre o tema, veja-se: MOSCHETTI, Francesco. **El Principio...**, *op. cit.*, p. 73-102; MITA, Enrico de. O Princípio da Capacidade Contributiva. In: FERRAZ, Roberto (coord.). **Princípios e Limites da Tributação**. São Paulo: Quartier Latin, 2005, p. 223; DERZI, Misabel de Abreu Machado. Notas de Atualização. In: BALEEIRO, Aliomar. **Limitações...**, *op. cit.*, p. 690; HERRERA MOLINA, Pedro Manuel. **Capacidad...**, *op. cit.*, p. 81, p. 94; FABO, Diego Marín-Barnuevo. **La protección...**, *op. cit.*, p. 21; TORRES, Ricardo Lobo. **Curso...**, *op. cit.*, p. 92-93; BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria...** *op. cit.*, p. 511-514.

¹⁵⁷² Existe, por certo, a possibilidade de um liame axiológico-semântico entre a capacidade contributiva e a solidariedade, que redundaria na noção de progressividade tributária, o que chamamos, em outra oportunidade, de uma capacidade contributiva subjetiva em sentido forte, contraposta a um sentido fraco, ligada à noção de tributação proporcional, como defende GRUPENMACHER. (Cf. GRUPENMACHER, Betina Treiger. IPTU, ITBI e capacidade contributiva: diversidades de bases de cálculo e critérios para a progressividade. In: MOREIRA, André Mendes *et al.* **Sistema Tributário Brasileiro e as Relações Internacionais**: X Congresso do IBET. São Paulo: Noeses, 2013, p. 1106). MOSCHETTI, analisando a Constituição italiana, faz uma ligação necessária entre o artigo 53 e o Princípio da Solidariedade, previsto no artigo 2º, considerando que a finalidade redistributiva da tributação é ínsita ao princípio da Capacidade Contributiva, assim como ENRICO DE MITA; trata-se de análise análoga à que PEDRO HERRERA MOLINA faz da Constituição espanhola. (Cf. MOSCHETTI, Francesco. **El Principio...**, *op. cit.*, p. 122; MITA, Enrico de. **O Principio...**, *op. cit.*, p. 243; HERRERA MOLINA, Pedro Manuel. **Capacidad...**, *op. cit.*, p. 94, 127). NAYARA TATAREN SEPULCRI vislumbra na relação entre a capacidade contributiva e a solidariedade, um “casamento feliz”, íntimo e duradouro, uma capacidade contributiva solidária, que acaba por redundar, por exemplo, no tratamento tributário favorecido a instituições filantrópicas e sem fins lucrativos. (Cf. SEPULCRI, Nayara Tataren. **O Principio...**, *op. cit.*, p. 807). RICARDO SIQUEIRA DE CARVALHO, por sua vez, vê a capacidade contributiva como influxo tanto da igualdade, quanto da solidariedade, o que a liga ao princípio da dignidade humana (Cf. CARVALHO, Ricardo Siqueira de. **Entre Dignidade da Pessoa Humana, Nudges e Extrafiscalidade**: a convivência da Liberdade, da Igualdade e da Solidariedade. In: VALLE, Maurício Dalri Timm do; VALADÃO, Alexsander Roberto Alves; DALLAZEM, Dalton Luiz (coord.). **Ensaios...**, *op. cit.*, p. 924).

¹⁵⁷³ ÁVILA, Humberto. **Sistema...**, *op. cit.*, p. 365.

¹⁵⁷⁴ VELLOSO, Andrei Pitten. **O principio...**, *op. cit.*, p. 162.

que é algo natural pela abertura semântica dos verbetes analisados. Ao refletirmos sobre a **aplicabilidade do princípio**, as polêmicas perduram. Foquemos o enfrentamento em relação às **espécies tributárias**, fixando-se que, para os fins do presente trabalho, reiteraremos nosso posicionamento anterior sobre a existência de cinco espécies tributárias – impostos, taxas, empréstimos compulsórios, contribuições e empréstimos compulsórios –, aprofundando o tema nos pontos em que e nos limites do que se faça necessário.¹⁵⁷⁵ Como visto, o § 1º do art. 145 da CF/88 alude apenas aos impostos, daí parte a celeuma. Há quem entenda que a literalidade do dispositivo faz sentido e há quem diga que a capacidade contributiva é aplicável a todas as espécies, ainda que de forma diferente para cada uma delas.¹⁵⁷⁶

Como um primeiro ponto, cremos que o mais importante para alcançar uma adequada resposta não é perquirir a espécie tributária mas, sim, uma classe precedente: tratam-se de tributos cuja materialidade é ou não vinculada a uma atividade estatal?¹⁵⁷⁷ É que, a nosso ver, se os impostos são o exemplo paradigmático de tributos não-vinculados, a maior parte das contribuições também o são, assim como no caso dos potenciais empréstimos compulsórios.¹⁵⁷⁸ A contribuição de melhoria possui, também, características de critério

¹⁵⁷⁵ CUNHA, Carlos Renato. **O Simples Nacional...**, *op. cit.*, p. 111-120.

¹⁵⁷⁶ Como exemplos de autores que entendem ser aplicável o princípio somente a impostos e/ou a tributos não-vinculados a uma atividade estatal: JARACH, Dino. **O fato impositivo...**, *op. cit.*, p. 124; ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de Incidência Tributária**. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2003, p. 137-138; COSTA, Regina Helena. **Princípio...**, *op. cit.*, p. 55; TORRES, Ricardo Lobo. **Os Direitos...**, *op. cit.*, p. 270-273; VELLOSO, Andrei Pitten. **O princípio...**, *op. cit.*, p. 163-168 e p. 180-181 (no que tange à dimensão de critério de graduação); GRECO, Marco Aurélio. **Contribuições...**, *op. cit.*, p. 185-195; COSTA, Valterlei Aparecido da. **Tributo...**, *op. cit.*, p. 1196-1198. De outro lado, entendem ser aplicável o princípio a todas as espécies ou a tributos vinculados a uma atividade estatal, a título exemplificativo: SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário**, *op. cit.*, p. 312-315; TÓRRES, Heleno Taveira. **Direito...**, *op. cit.*, p. 613; MACHADO, Hugo de Brito. **Curso...**, *op. cit.*, p. 45; TORRES, Ricardo Lobo. **Curso...**, *op. cit.*, p. 97-98; VALADÃO, Alexsander Roberto Alves. **O mínimo...**, *op. cit.*, p. 263; VALADÃO, Alexsander Roberto Alves. Capacidade Contributiva e taxa. **Revista da Faculdade de Direito da UFPR**, Curitiba: UFPR, v. 30, n. 30, p. 295-320, 1998, *passim*; TORRES, Júnio Malta. **Imposto e Taxa**. São Paulo: LTr, 1972, p. 89-91; CONTI, José Maurício. **Princípios...**, *op. cit.*, p. 65; VELLOSO, Andrei Pitten. **O princípio...**, *op. cit.*, p. 180-181 (no que tange ao pressuposto objetivo da tributação e, eventualmente, ao seu limite máximo).

¹⁵⁷⁷ Sobre a vinculação ou não da materialidade dos tributos, veja-se de forma exemplificativa: ATALIBA, Geraldo. **Hipótese...**, *op. cit.*, p. 130-150; CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso...**, *op. cit.*, p. 65-66; COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 13. ed. rev. atual. ampl. Rio de Janeiro: Forense, 2014, p. 62-63.

¹⁵⁷⁸ Como as contribuições sociais, as CIDEs e, em alguns casos, a COSIP e contribuições de interesse de categorias profissionais e econômicas, assim como no caso dos potenciais empréstimos compulsórios. Em relação à todas as subespécies de contribuições, em especial a contribuição social patronal e a COSIP, já expusemos entendimento de que não há vedação à adoção de hipótese tributária não-vinculada. Cf. CUNHA, Carlos Renato. Análise do arquétipo da Regra-Matriz de Incidência da Contribuição para o Custeio da Iluminação Pública. **Revista de Direito Público da Procuradoria-Geral do Município de Londrina**, Londrina: Arolon, ano 1, n. 1, 2012, p. 50; CUNHA, Carlos Renato. Da inconstitucionalidade da contribuição incidente sobre a remuneração paga aos ocupantes de cargos em comissão. In: BERWANGER, Jane Lucia Wilhelm; FOLMANN, Melissa. **Previdência Social nos 90 anos da Lei Eloy Chaves**. Curitiba: Juruá, 2013, p. 232;

material da hipótese tributária não-vinculada – a valorização imobiliária – com o acréscimo de uma causa específica, a obra pública. De outro lado, como exemplo claro de tributo vinculado, tem-se a taxa. Mas, potencialmente, podem o ser os empréstimos compulsórios, a COSIP e o são algumas contribuições corporativas.¹⁵⁷⁹ Ao nos depararmos com um tributo não-vinculado – que toma por parâmetro uma atuação do contribuinte no critério material da hipótese e que, portanto, pelos limites da capacidade contributiva objetiva, terá por base de cálculo no critério quantitativo do consequente normativo a medição econômica de tal situação da qual, uma parcela, deverá ser entregue ao Estado – a necessidade de aplicação da capacidade contributiva subjetiva como critério de realização da igualdade parece-nos clara.¹⁵⁸⁰ O mesmo não podemos afirmar em relação aos tributos vinculados, eis que submetidos a outra variável, em que não parece transparecer nem mesmo a capacidade contributiva objetiva, eis que não há fatos signos presuntivos de riqueza: aplica-se o critério da equivalência ou retributividade, ligada à noção aristotélica da justiça comutativa ou corretiva.¹⁵⁸¹

CUNHA, Carlos Renato. **O Simples Nacional...**, *op. cit.*, p. 111-120. Entendendo pela possibilidade de materialidades vinculadas ou não-vinculadas para as contribuições, como exemplos: ATALIBA, Geraldo. **Hipótese...**, *op. cit.*, p. 196-197; COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso...**, *op. cit.*, p. 62-63, p. 68-69 e p. 111; CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso...**, *op. cit.*, p. 66; BALEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**. 11. ed. atual. Misabel de Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2001, p. 70-71. Em relação às contribuições sociais, também apontaram a existência de hipóteses não-vinculadas à atividade estatal, de modo exemplificativo: VIEIRA, José Roberto. LANA, Renato Farto. A Regra-Matriz de Incidência da Contribuição Previdenciária das empresas: indigência, complexidade e prestígio. *In*: BERWANGER, Jane Lucia Wilhelm; FOLMANN, Melissa. **Previdência...**, *op. cit.*, p. 556-558; VELLOSO, Andrei Pitten. **O princípio...**, *op. cit.*, p. 190; PAULSEN, Leandro; VELLOSO, Andrei Pitten. **Contribuições: Teoria Geral...**, *op. cit.*, p. 119-250; GAMA, Tácio Lacerda. **Contribuição...**, *op. cit.*, p. 115-116. Em relação às contribuições corporativas, a contribuição sindical que era prevista no art. 578 *et seq.* da Consolidação das Leis do Trabalho - CLT, extinta pela Lei Federal 13.467/2017 possuía nítida materialidade não-vinculada. Cf. PAULSEN, Leandro; VELLOSO, Andrei Pitten. **Contribuições: Teoria Geral...**, *op. cit.*, p. 257-264. Em relação às CIDEs, percebe-se a existência de materialidades não-vinculadas à atividade estatal (até mesmo por força do art. 149, § 2º, III, CF/88): GAMA, Tácio Lacerda. **Contribuição...**, *op. cit.*, p. 115-116 e p. 206-210; PAULSEN, Leandro; VELLOSO, Andrei Pitten. **Contribuições: Teoria Geral...**, *op. cit.*, p. 277-317; SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário**, *op. cit.*, p. 212. Em relação aos empréstimos compulsórios, entendendo que sua materialidade pode revestir-se de características de tributos vinculados e não-vinculados: CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso...**, *op. cit.*, p. 64; AMARO, Luciano. **Direito...**, *op. cit.*, p. 60-61; SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário**, *op. cit.*, p. 200-201; SABBAG, Eduardo. **Manual de Direito Tributário**. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 486-488. COELHO, por sua vez, afirma que é difícil encontrar empréstimos compulsórios com materialidade vinculada, mas não afirma ser impossível. Cf. COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso...**, *op. cit.*, p. 62-63 e p. 104-106.

¹⁵⁷⁹ Em relação às contribuições corporativas, as que são devidas aos conselhos profissionais possuem nítido caráter de tributo vinculado, tendo sido comparados a taxas de polícia em face de incidirem sobre o “desempenho de atividade sujeita à fiscalização de conselho profissional”, nos dizeres de PAULSEN e PITTE VELLOSO, a despeito da literalidade da Lei Federal n. 12.514/2011, que afirma ser o “fato gerador” de tais tributos a inscrição no respectivo conselho (art. 5º). PAULSEN, Leandro; VELLOSO, Andrei Pitten. **Contribuições: Teoria Geral...**, *op. cit.*, p. 251-252 e p. 269.

¹⁵⁸⁰ TIPKE, Klaus; YAMASHITA, Douglas. **Justiça...**, *op. cit.*, p. 67.

¹⁵⁸¹ TIPKE, Klaus; YAMASHITA, Douglas. **Justiça...**, *op. cit.*, p. 67-68; RICCI, Henrique Cavalheiro.

5.5 O TRILEMA REINTERPRETADO: NOSSO SISTEMA TRIBUTÁRIO É RÍGIDO, MAS NEM TANTO. OU, AS ZONAS DE ENTRELAÇAMENTO ENTRE A SEGURANÇA JURÍDICA, A IGUALDADE E A EFICIÊNCIA

5.5.1 DA MOLDURA À NOSSA INTERPRETAÇÃO: ALGUNS AVISOS PRÉVIOS

Após a breve revisão bibliográfica que acabamos de realizar sobre os Princípios da Segurança Jurídica e da Igualdade em matéria tributária, assim como a fixação de alguns conceitos essenciais sobre os seus campos semânticos, passaremos agora a tratar dos limites jurídicos que consideramos aplicáveis às técnicas de praticabilidade tributária. Mais claramente, nesta seção, iremos buscar os fundamentos e as molduras normativas do modo padrão de aplicação da norma tributária e, por oposição, tentaremos encontrar os espaços fronteiriços em que se faz possível a utilização das técnicas de praticabilidade, tendo por norte o trilema de que estamos a tratar. Após encontrarmos esse espaço de atuação da praticabilidade nas dobras do modo padrão de aplicação, buscaremos dar-lhes os limites no capítulo seguinte.¹⁵⁸²

Direito..., *op. cit.*, p. 89-90. Mesmo os defensores da aplicabilidade ampla da capacidade contributiva reconhecem, em sua maior parte, que ela não se manifesta da mesma forma em relação aos tributos vinculados e não-vinculados: seria ela visível nas taxas, por exemplo, por meio das imunidades constitucionais específicas e isenções previstas pelo legislador infraconstitucional – o que nos parece remeter à capacidade contributiva pré-jurídica reconstruída pelo intérprete – assim como pelo mínimo vital e o não-confisco – cujo fundamento na capacidade contributiva não é pacífico afinal, servir de limite não significa ser parte integrante do conceito, muito pelo contrário. Veja-se: AMARO, Luciano. **Direito...**, *op. cit.*, p. 142; SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário**, *op. cit.*, p. 312-315; CONTI, José Maurício. **Princípios...**, *op. cit.*, p. 65. Entendendo ser aplicável às espécies diversas do imposto apenas o aspecto negativo da capacidade contributiva (não confisco): TIPKE, Klaus; YAMASHITA, Douglas. **Justiça...**, *op. cit.*, p. 67; COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso...**, *op. cit.*, p. 74; VELLOSO, Andrei Pitten. **O princípio...**, *op. cit.*, p. 180-181 (apenas como pressuposto subjetivo da tributação e, eventualmente, como seu limite máximo). Com uma visão mais ampla de aplicabilidade da capacidade contributiva no caso, veja-se: VALADÃO, Alexsander Roberto Alves. **O mínimo...**, *op. cit.*, p. 265-273. Sobre a justiça comutativa, veja-se: ARISTÓTELES. **Ética...**, *op. cit.*, p. 110-112. Anotamos conhecer as discussões sobre o efetivo critério adotável no caso das taxas, mas abstrairmos as distinções para utilizar “equivalência”, “sinalagma” e “retributividade” como se sinônimos fossem.

¹⁵⁸² Diante disso, consideramos relevantes alguns alertas que aqui explicitamos:

- (i) as normas (textos interpretados) que apresentarmos não serão as únicas respostas possíveis, pois outras são extraíveis da moldura normativa dos princípios estudados. Diante da dificuldade de qualquer univocidade exegética, e sem crer em juízes Hércules, seguimos, sem ingenuidades, sabendo tratar-se de argumentação-retórica, no sentido belo dos termos, “arte” bastante útil para auxiliar a compreensão e futura solução de casos concretos;
- (ii) é argumentação-retórica, mas não é arbitrariedade. Sabemos que haverá muito do que havíamos criticado na dogmática: o solipsismo. Afinal, é a nossa interpretação pessoal sobre os textos de direito positivo. Em nossa defesa, recordemos que: (ii.a) cremos que é possível uma ciência do direito da forma como expusemos, desde que haja a busca sincera pela verdade; (ii.b) como forma de controle empírico de nossas conclusões, partimos e indicaremos a fonte dos textos de direito positivo – e, aqui, incluem-se decisões administrativas e judiciais; (iii.c) como forma de

Dentro do papel que cabe à dogmática, o que faremos doravante são meras sugestões de interpretação, que formam “sistema(s)” no sentido de ALCHOURRÓN e BULIGYN, que podem ou não combinar com os “sistemas” criados pelo Legislador, pela Administração Tributária, pelo Judiciário ou pelo restante da doutrina.¹⁵⁸³

Havíamos dito que o modo padrão de aplicação normativo-tributária, marcado pela Avocação, pela Individualização e pela Analiticidade era uma construção racional da dogmática com base no direito positivo. Aqui esclarecemos que concordamos, em gênero, com a posição da doutrina: realmente nos parece que a CF/88 exige, como regra, esse modo padrão. Como se verá, contudo, a questão que se põe é com qual intensidade e para quais casos que nosso ordenamento exige o modo padrão e, aqui, poderemos ter divergências interpretativas.

Com tudo isso em mente, recordamos que há uma permissão fraca para a Praticabilidade em nosso ordenamento, decorrente do Princípio da Eficiência (art. 37, *caput*, CF/88). Mas há vedações e prioridades normativas que não devem ser desconsideradas. Chegou a hora de aprofundar o tema tratando do espaço em tese cabível para as técnicas simplificadoras diante das normas de competência constitucionais. Após esse desenho inicial da moldura de aplicação simplificada de normas tributárias – vale dizer, os limites apriorísticos

controle dedutivo das conclusões, buscamos apenas uma verdade de cunho coerentista, ou seja, que o que dissermos partindo da base empírica do direito positivo deve ser coerente com as premissas que adotamos, que configure uma quase-verdade pela busca de que as conclusões salvem as aparências dos casos a serem analisados, mostrando capacidade explicativa (ainda que a contragosto de outras interpretações possíveis). Sobre os tipos de verdade, veja-se o item II da Introdução;

(iii) apresentaremos o que consideramos essencial. Há outros dispositivos constitucionais e de normas gerais em matéria tributária que seriam pertinentes como limites à praticabilidade, ainda que não nos pareçam essenciais em relação a este específico tema: considere-se isso uma simplificação.

¹⁵⁸³ Como exemplos: REGINA HELENA COSTA aponta onze limites à praticabilidade: (i) veiculação por lei; (ii) observância da capacidade contributiva e da subsidiariedade das técnicas presuntivas; (iii) vedação do uso de presunções absolutas ou de ficções; (iv) transparência na adoção das técnicas presuntivas; (v) a razoabilidade; (vi) observância da repartição de competências constitucionais; (vii) justificação das normas de simplificação; (viii) caráter opcional e benéfico ao contribuinte dos regimes de simplificação e de padronização; (ix) limitação da discricionariedade pela especificidade/tipicidade; (x) equilíbrio no uso de privatizações da gestão tributária e (xi) respeito aos direitos e princípios fundamentais. Cf. COSTA, Regina Helena. **Praticabilidade...**, *op. cit.*, p. 216-220. MISABEL DERZI aponta cinco: (i) fixação por lei do modo de pensar tipificante; (ii) inexistência de lesão à capacidade contributiva e igualdade, com atendimento aos casos marginais e permitindo-se sempre a discussão no caso de presunções; (iii) vedação de presunções materiais e ficções em fatos geradores e bases de cálculo; (iv) se for necessário o seu uso, a existência de declaração de vontade do contribuinte; (v) o direcionamento da vontade do contribuinte por limites administrativamente estabelecidos para evitar a evasão. Cf. DERZI, Misabel de Abreu Machado (coord.). *A fiscalização tributária em um Estado Democrático de Direito. In: SEMINÁRIO FISCALIZAÇÃO TRIBUTÁRIA: CONTEXTO, PRÁTICAS E TENDÊNCIAS*, Ministério da Fazenda, Vitória, out. 1999, [online]. DANIEL GIOTTI aponta quatro: (i) a opção do contribuinte; (ii) a específica necessidade administrativa como causa; (iii) segurança jurídica e transparência e (iv) a proporcionalidade. Cf. PAULA, Daniel Giotti de. **A Praticabilidade no Direito Tributário: controle...**, *op. cit.*, p. 413-477.

para o uso de técnicas de praticabilidade – aprofundaremos os limites nomodinâmicos para a validade de tais técnicas no próximo capítulo

5.5.2 A OPOSIÇÃO ENTRE DELEGAÇÃO E AVOCAÇÃO NO DIREITO TRIBUTÁRIO: AS FRANJAS DA LEGALIDADE

5.5.2.1 A Avocação é a regra em nosso direito positivo

No quarto capítulo havíamos exposto que a dogmática tributária brasileira considera a Avocação como uma das dimensões do modo padrão de aplicação das normas tributárias. Isso se dá com base em determinada interpretação do Princípio da Legalidade, sob os eflúvios da Tripartição de Poderes, da Segurança Jurídica e do Princípio Democrático, todos construíveis com base no texto constitucional. Na realidade, a Avocação pode ser considerada a visão padrão de nossa doutrina constitucional e administrativista: CARLOS SIQUEIRA CASTRO, em obra de 1986 que tratava das delegações legislativas no contexto da Constituição de 1964, traz relevantes reflexões sobre o que ele chama de “princípio da indelegabilidade” que seria considerada essencial pela doutrina brasileira, apesar de inexistir previsão expressa quanto a isso no texto constitucional da época – o que se repetiu na Carta de 1988 e à diferença do que se via na Constituição de 1946.¹⁵⁸⁴

Com isso assentimos: ainda que não haja vedação expressa à Delegação, a Constituição de 1988 exige a Avocação, como regra, no âmbito tributário: ao Legislativo compete expedir normas gerais e abstratas pelo veículo lei, instituindo as obrigações tributárias – o que atende às noções de Democracia (Preâmbulo e art. 1º da CF/88), Tripartição de funções estatais (art. 2º, CF/87) e da Legalidade (art. 5º, incisos II e XXXIX; art. 37, *caput* e art. 150, inciso I, da CF/88) –; ao Executivo compete a aplicação de tais leis, seja regulamentando-as *secundum* e *infra legem* (art. 84, IV, CF/88), seja expedindo normas individuais e concretas por meio de atos administrativos diversos, que devem atendimento à Legalidade (art. 37, *caput*, CF/88); ao Judiciário compete julgar os conflitos interpretativos decorrentes de tais aplicações normativas, verificando a validade das leis e atos normativos de forma concentrada (art. 102, inciso I, alínea “a”, CF/88) ou difusa (art. 102, inciso III, CF/88) e julgando litígios individuais (art. 5º, inciso XXXV). A regra em nosso sistema é a Avocação; a Delegação é a exceção, e o dizemos com base em dispositivos expressos de textos do

¹⁵⁸⁴ CASTRO, Carlos Roberto de Siqueira. **O Congresso...**, *op. cit.*, p. 77-80. Note-se que para ÁVILA, a previsão do art. 68 leva à proibição de delegação e para BANDEIRA DE MELLO encontra-se implícita no próprio art. 2º da CF. Cf ÁVILA, Humberto. **Sistema...**, *op. cit.*, p. 297; BANDEIRA DE MELLO, Celso Antonio. **Curso...**, *op. cit.*, p. 361.

direito positivo.¹⁵⁸⁵

Afora a questão das funções atipicamente exercidas por cada Poder estatal, a regra da Avocação contém, contudo, nuances relevantíssimas. Vejamos algumas.

5.5.2.2 A Avocação é a regra em nosso direito positivo, mas há exceções

A interpretação tradicionalmente realizada sobre a avocação no âmbito da dogmática tributária é bastante estrita, até mais do que se costuma ver na doutrina do Direito Administrativo. Isso porque vigora a noção da Estrita Legalidade: por força do art. 150, I, da CF/88, as normas de incidência tributária devem ser minuciosamente previstas em lei e cumpridas pelo Executivo de forma “plenamente vinculada”. É a exigência da “determinabilidade” a que alude ALBERTO XAVIER.¹⁵⁸⁶

A situação é, contudo, mais complexa do que aparenta à primeira vista. Como vimos, há matérias em que o texto constitucional exige legalidade estrita, reserva absoluta da lei no tema afeto à tributação, quais sejam: a instituição e a majoração de tributos, a previsão de infrações administrativas e suas penas e as exonerações tributárias. Há, todavia, todo um campo referente a obrigações diversas, à organização administrativa e à atuação procedimental da Administração Tributária que se encontram sob a imposição da legalidade genérica, com primazia da lei. Nessa dicotomia temos reflexos jurídicos relevantes, ainda que os deveres que afetem terceiros externos à Administração continuem tendo que ser previstos em lei; a questão é: em que intensidade? Reflitamos com maior vagar sobre isso.

5.5.2.2.1 *Os casos de delegação previstos expressamente na Constituição Federal e a construção do que se inclui como caso de Legalidade Estrita*

Fiquemos primeiramente no que nos parece mais pacífico: a instituição de obrigações tributárias, com a previsão dos elementos primordiais da norma de incidência tributária, deve se dar por meio do veículo “lei”. Quais são os elementos primordiais já é uma questão mais

¹⁵⁸⁵ Em relação à Delegação, o encontro de seus limites passa pela interpretação da Segurança Jurídica (Preâmbulo e indutivamente de diversos outros dispositivos da CF/88) em suas expressões de Separação de Funções (art. 2º, art. 62, art. 68, art. 84, IV e VI e art. 237, CF/88), de Legalidade Genérica e Administrativa (art. 5º, II e art. 37, caput, CF/88), da Legalidade Estrita Tributária e Sancionatória (art. 5º, XXXIX e art. 150, I, CF/88, este cumulado com o art. 97 do CTN por força do art. 146, III, “b”, CF/88) e da Federação e distribuição de competências legislativas e administrativas (art. 1º, 22, 30, 145, 148, 149, 149-A, 153 a 156, 195, 212 e 239, todos da CF/88, além dos arts. 119, 142, 150 entre outros, todos do CTN, por força do art. 146, III, “b”, CF/88), todos sob o influxo do devido processo legal, legislativo e administrativo (art. 5º, LIV e LV) em seu aspecto dinâmico – a Segurança Jurídica nomodinâmica.

¹⁵⁸⁶ XAVIER, Alberto. **Os Princípios...**, *op. cit.*, p. 92-96. Veja-se também: TORRES, Ricardo Lobo. **O Princípio...**, *op. cit.*, p. 203-205.

complicada: estariam eles pressupostos na Constituição ou, por força do art. 146, III, “b”, da CF/88, seriam papel do legislador nacional por meio de lei complementar, o que implicaria já numa delegação parcial? É pacífico que tudo aquilo que atinge de forma direta a capacidade contributiva do contribuinte, como a indicação da materialidade em geral (critérios material, temporal e espacial da hipótese tributária), da sujeição passiva e de elementos quantitativos do consequente tributário devem estar previstos em lei, independentemente de exigência por lei complementar, como hoje se vê no art. 97 do CTN.¹⁵⁸⁷ Seriam estes os elementos mínimos de uma norma de incidência tributária digna do nome. Mas parece ser prevalente o entendimento de que o mesmo não se dá em relação ao local e ao tempo de cumprimento da obrigação, que não fazem parte da estrutura da Regra-Matriz de Incidência Tributária em sua concepção original¹⁵⁸⁸, numa aceitação de “delegação” da fixação de tais importantes critérios por atos infralegais, como expressamente prevê o art. 97, do CTN e se vê da leitura conjunta dos artigos 159 e 160, cumulados com os artigos 100 e 96, todos do CTN, este último a definir “legislação tributária” de modo bastante elástico.

Em relação à majoração formal de tributo já instituído, também não há dissenso: deve ela ser veiculada por lei, como prevê a literalidade do art. 150, I, da CF/88. Com base nisso, há consenso de que mera correção monetária, por não se configurar em aumento, mas atualização decorrente do processo inflacionário, pode ser realizada por atos infralegais, como prevê o § 2º do art. 97 do CTN.¹⁵⁸⁹

Também é razoavelmente pacífica a utilização de técnicas de **Terceirização**, a delegação executiva, desde que previstas em lei: não se tratando de expedição de normas gerais e abstratas, mas de seu cumprimento, a imposição de obrigações de retenção e de “autolancamento” aos particulares (**Privatização**) e a outros órgãos e poderes estatais (**Descentralização**, neste caso havendo uma previsão constitucional expressa em relação à Justiça do Trabalho, para a constituição de crédito de contribuições previdenciárias no âmbito da Justiça do Trabalho – art. 114, inciso VII, CF/88, Súmula Vinculante n. 53, STF), ainda que em alguns casos causem estranheza por sua heterodoxia, não costumam ser juridicamente atacadas do ponto de vista geral pela dogmática e não nos parecem afrontar nenhum limite

¹⁵⁸⁷ Ainda que a própria doutrina entenda que, se não previsto expressamente, o critério espacial da hipótese será ele pressuposto, o que podemos estender para o caso da sujeição ativa do consequente. Por todos: CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso...**, *op. cit.*, p. 283-285.

¹⁵⁸⁸ Cf. CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso...**, *op. cit.*, p. 355-359.

¹⁵⁸⁹ Note-se que CARRAZZA considera a indexação de valores de tributos, inclusive por meio de índices, inconstitucional por ofensa à Estrita Legalidade, ainda que considere o tema “praticamente superado” após o Plano Real (1994). Cf. CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso...**, *op. cit.*, p. 301-302; CARRAZZA, Roque Antonio. **ICMS**. 16. ed. São Paulo: Malheiros, 2012, p. 699-700. Uma questão mais complicada se dá em relação a majorações materiais, que se dão pela falta de atualização monetária de valores abatíveis do cálculo da quantia a ser paga, situação em que a inação na aplicação de correção monetária levaria ao aumento do valor do tributo de forma indireta.

constitucional.¹⁵⁹⁰ Se a lei pode fixar obrigações, nada impede que obrigue o particular ou outros Poderes ou entes públicos a praticar atos que seriam *a priori* de competência de um determinado ente público na seara tributária.¹⁵⁹¹ Mais problemática é a **Terceirização por Desjudicialização**: aqui há bastante celeuma e também nos parece haver pontos juridicamente contestáveis, de que trataremos posteriormente.¹⁵⁹²

Ademais, há hipóteses de exceção expressas no Texto Constitucional que permitem a delegação de modo extraordinário, já mencionadas: há o que é pacífico, desde que com limites legais (a fixação de alíquotas de determinados impostos, conforme a previsão do art. 153, § 1º, CF/88, como caso de **Administrativização por Deslegalização**) e o que é disputável (leis delegadas e medidas provisórias).

5.5.2.2.2 O espaço da Delegação Legislativa (Medidas Provisórias e das Leis Delegadas)

Como antes exposto, o uso de medidas provisórias ou de leis delegadas em matéria

¹⁵⁹⁰ Note-se que QUADROS pondera que a retenção tributária seria forma de delegação de atividade arrecadatória que é exclusiva de Estado, pelo que deveria ser “feita com critérios de modo a não conduzir a desnecessidade de agentes públicos na organização do Estado”. Cf. SILVA, Fernando Quadros. Retenção de Contribuições Previdenciárias e os contratos de empreitada total. In: GRUPENMACHER, Betina Treiger (coord.). **Tributação...**, op. cit., p. 283. Sobre o tema da competência da Justiça do Trabalho, veja-se: GOSDAL, Thereza Cristina. Competência da Justiça do Trabalho para as contribuições previdenciárias. In: CLÈVE, Clèmerson Merlin; KENICKE, Pedro Henrique Gallotti (coord.). **Teses Jurídicas dos Tribunais Superiores**: Direito Constitucional. São Paulo: RT, 2017, v. 1., p. 200-208; MOREIRA, André Mendes; MIRAGLIA, Livia Mendes Moreira; MACHADO, Sophia Goretti Rocha. A competência da Justiça do Trabalho para a execução de contribuições previdenciárias e seus desdobramentos. In: PAULSEN, Leandro; CARDOSO, Alessandro Mendes (org.). **Contribuições Previdenciárias sobre a Remuneração**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2013, p. 199-216.

¹⁵⁹¹ Poder-se-ia discutir a “Terceirização” sob influxos do Princípio Federativo (na criação de obrigações a outros entes federativos) ou da Separação de Poderes (na criação de obrigações a outros Poderes). Apesar de ser um tema silenciado no debate doutrinário e não polemizado jurisprudencialmente, não nos parece haver óbices em gênero (ainda que casos específicos possam ter específicos problemas).

No primeiro caso – de caráter vertical, um ente impondo obrigações a outro –, garantida a igualdade entre os entes federativos – ou seja, a União não seria imune a cumprir regras análogas fixadas pelos demais entes –, não nos parece transgredir a ideia de Federação a imposição da obrigação de retenção tributária, por exemplo. Já a imposição de entrega de informações de terceiros (que não se refira a declarações de tributos devidos pelo próprio ente público não atingidos, obviamente, pela imunidade) sob a veia sancionadora parece-nos ofender o pacto federativo, até mesmo pelas previsões do art. 37, XXII da CF/88 e art. 199 do CTN: o dever é de colaboração mútua, não havendo razão para imposição de penalidades como as previstas no art. 32-B e art. 50 c/c art. 92, todos da Lei Federal n. 8.212/91.

No segundo caso, de caráter horizontal – pois falamos de uma mesma pessoa jurídica –, a imposição legal de deveres de retenção e mesmo de constituição do crédito tributário parece-nos dentro da moldura possível da Separação de Funções, sem ofensa às funções típicas ou seu amesquinamento, pelo contrário. Pragmaticamente, seria no mínimo contraditório imaginar que leis que se aplicam a todos (como de retenção de IR ou de contribuições previdenciárias), que foram expedidas pelo próprio Legislativo e que são aplicadas pelo próprio Judiciário não devessem ser por eles observadas, além da quebra da Eficiência estatal.

¹⁵⁹² Vide a subseção 7.2.6, *infra*.

tributária enquadra-se como uma **Delegação por Administrativização**, sendo casos de **Delegação Legislativa**. E são temas polêmicos no âmbito tributário. Sabe-se que seu uso é amplamente disseminado na esfera federal, no que toca às medidas provisórias, estando as leis delegadas em desuso. Aqui analisaremos o espaço para uso válido das duas técnicas de forma abstrata, e não de específicos casos concretos (em que se necessita verificar o atendimento dos requisitos factualmente).

O que podemos afirmar ser pacífico quanto ao tema da Delegação Legislativa por meio de tais instrumentos, é o seguinte, por força dos artigos 62 e 68 da CF/88 em suas literalidades: a) tanto a lei delegada quanto a medida provisória exigem pré-requisitos fixados constitucionalmente e esta última sujeita-se a “ratificação” do Legislativo; b) ambas podem ser utilizadas em matéria tributária quando não sujeita à Legalidade Estrita (como a referente a obrigações acessórias ou deveres instrumentais);¹⁵⁹³ c) leis delegadas não podem tratar de matéria tributária de competência exclusiva do Congresso Nacional (v.g. a ratificação de tratados internacionais em matéria tributária ou a fixação de alíquotas mínimas e máximas nos casos afetos ao Senado Federal), o que seria aplicável, por arrastamento, às medidas provisórias;¹⁵⁹⁴ d) ambas não podem tratar de matérias tributárias sujeitas a lei complementar (como normas gerais em matéria tributária ou a instituição de empréstimo compulsório, por exemplo); e) medida provisória não pode tratar de temas de processo civil, ainda que afetos à matéria tributária e f) medida provisória pode tratar de alíquotas dos impostos que podem ser alteradas por decreto (art. 153, § 1º, CF/88), observados os limites a que se sujeitaria o decreto com tal mister.¹⁵⁹⁵

O disputável, por depender de interpretações sistemáticas que podem não chegar ao mesmo resultado, é se ambas podem ser utilizadas em matéria sujeita a Legalidade Estrita, como a instituição de tributos, pelas seguintes razões: a) a lei delegada, por força da vedação de delegação nos casos de “direitos individuais”; e b) a medida provisória, pela inexistência da mesma vedação expressa e, após a EC n. 32/2001, pela existência de autorização implícita no caso da instituição e da majoração de “impostos”, mas com efeitos somente após sua conversão em lei.

Na doutrina, há polêmica sobre o assunto, ainda que possa afirmar-se que a posição majoritária parece ser a da vedação do uso de tais instrumentos para a instituição e para a majoração de tributos, e citamos como exemplos dentre os numerosos autores, BARROS CARVALHO, CARRAZZA, GRUPENMACHER, DERZI, VIEIRA, CASTRO, CHIESA, COELHO, FISCHER,

¹⁵⁹³ Nesse sentido, como exemplo: VIEIRA, José Roberto. **Medidas Provisórias em matéria...**, *op. cit.*, p. 294-295.

¹⁵⁹⁴ CLÉVE, Clèmerson Merlin. **Atividade...**, *op. cit.*, p. 180-181.

¹⁵⁹⁵ VIEIRA, José Roberto. **Medidas Provisórias em matéria...**, *op. cit.*, p. 301-307; VIEIRA, José Roberto. **Medidas Provisórias Tributárias e Segurança...**, *op. cit.*, p. 348-366.

BRITO e SIQUEIRA CASTRO – este último tratando apenas das leis delegadas –, ou, ao menos, a sua impertinência, como aponta FILLIPO.¹⁵⁹⁶ CLÈVE, antes favorável ao uso das medidas provisórias, modificou seu posicionamento.¹⁵⁹⁷ Os argumentos, em apertada síntese, são os de que: a) pela Legalidade Estrita, a instituição e a majoração de tributos exigiria sempre lei formal para sua instituição; b) a vedação para lei delegada tratar sobre “direito individual” abrange a garantia da propriedade, atingindo a matéria tributária e repercutindo a vedação também em relação às medidas provisórias, já que se há vedação à delegação seria vedada a medida de urgência por arrastamento; c) no caso destas últimas, não seria possível falar-se de urgência no caso, pela exigência do princípio da anterioridade e pelo prazo mais célere do trâmite de projeto de lei com pedido de urgência; além de que, em matéria tributária já são arrolados na Constituição casos de urgência em matéria tributária como exceções à anterioridade e à legalidade na fixação de alíquotas.¹⁵⁹⁸

Diante do exposto, parece-nos clara **a impossibilidade de lei delegada para a criação e majoração de tributos**, pela vedação apontada pela doutrina: ora, o direito de propriedade é garantia individual e a CF/88 expressamente vedou a utilização de tal delegação no particular. Mas com ressalvas: **a vedação se refere ao núcleo normativo que atinge diretamente a capacidade contributiva**, vale dizer, a materialidade, sua sujeição passiva e sua quantificação; **não vemos maiores problemas que a questão da capacidade tributária ativa** – muitas vezes fixada de forma implícita pelo ordenamento, sem previsão

¹⁵⁹⁶ CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário, linguagem...**, *op. cit.*, p. 283-284; CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso...**, *op. cit.*, p. 304-326; GRUPENMACHER, Betina Treiger. **Eficácia...**, *op. cit.*, p. 94; DERZI, Misabel de Abreu Machado. Princípio da Praticabilidade do Direito Tributário (Segurança Jurídica e Tributação). **Revista de Direito Tributário**, São Paulo: RT, ano 13, n. 47, jan./mar. 1989, p. 172-173; VIEIRA, José Roberto. **Medidas Provisórias em matéria...**, p. 295; VIEIRA, José Roberto. **Medidas Provisórias Tributárias e Segurança...**, *op. cit.*, p. 348-366; CASTRO, Eduardo Moreira Lima Rodrigues de. Medidas Provisórias em matéria tributária como instrumento do Estado de Exceção brasileiro. In: GRUPENMACHER, Betina Treiger. **Tributação...**, *op. cit.*, p. 357-381; CHIESA, Clélio. **Medidas Provisórias: Regime Jurídico-Constitucional**. 2. ed. rev. Ampl. Curitiba: Juruá, 2003, *passim*; COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso...**, *op. cit.*, p. 173; FISCHER, Octavio Campos. Medidas Provisórias e Democracia: o problema tributário. In: VALLE, Maurício Dalri Timm do; VALADÃO, Alexsander Roberto Alves; DALLAZEM, Dalton Luiz (coord.). **Ensaio...**, *op. cit.*, p. 823-850; FISCHER, Octavio Campos. Algumas notas sobre medidas provisórias, tributação e estado democrático de direito. In: PIRES, Adilson Rodrigues; TÔRRES, Heleno Taveira (org.). **Princípios de Direito Financeiro e Tributário: Estudos em homenagem ao Professor Ricardo Lobo Torres**. Rio de Janeiro: Renovar, 2006, p. 633-657; BRITO, Edvaldo. Composição extra-judicial de conflitos tributários. In: PAULA JUNIOR, Aldo de *et. al.* **Direito Tributário e os Conceitos de Direito Privado: VII Congresso do IBET**. São Paulo: Noeses, 2010, p. 296-299; CASTRO, Carlos Roberto de Siqueira. **O Congresso...**, *op. cit.*, p. 155-158; FILLIPO, Luciano Gomes. **Consentimento...**, *op. cit.*, p. 104-109.

¹⁵⁹⁷ CLÈVE, Clèmerson Merlin. **As Medidas Provisórias e a Constituição Federal de 1988**. Curitiba: Juruá, 1991. (Textos Seleccionados – Direito, 2), p. 93; CLÈVE, Clèmerson Merlin. **Atividade...**, *op. cit.*, p. 193-200 e p. 265-267.

¹⁵⁹⁸ VIEIRA, José Roberto. **Medidas...**, *op. cit.*, p. 251-252; p. 292-307; VIEIRA, José Roberto. **Bocage...**, *op. cit.*, p. 707-710; CASTRO, Eduardo Moreira Lima Rodrigues de. **Medidas...**, *op. cit.*, p. 365-378.

legal específica – seja tratada por lei delegada.¹⁵⁹⁹ Nesse tema, tem-se mero reflexo das decisões de Direito Administrativo quanto à organização administrativa, seja em relação à Administração Direta – a descentralização com a atribuição de competência administrativa a órgãos da pessoa política, sujeita à regra do art. 84, VI, “a” da CF/88 – ou a Indireta – como, por exemplo, a criação de uma autarquia que deve ser feita por meio de lei na forma do art. 37, XIX, da CF/88, não se tratando de caso sujeito à Legalidade Estrita.

Quanto às medidas provisórias, realmente, o seu uso para a instituição e para a majoração de tributos, ainda que colocando entre parênteses a questão da estrita legalidade, não faz sentido lógico – e cronológico. É que a condição de “urgência” a que se submete o ato não casa bem com a protelação de seus efeitos à anterioridade que é verificável somente **após** sua conversão em lei. Até se poderia cogitar de hipóteses em que haveria fundamentação de “urgência” para a eleição do caminho da medida provisória como um “atalho” ao projeto de lei... mas isso cai por terra tendo em vista a comparação entre os prazos de trâmite dos projetos de lei com pedido de urgência (art. 64, § 1º, CF/88) e os do trâmite das medidas provisórias. Isso, somado à razoável interpretação de as vedações às leis delegadas se estenderem à tais medidas, e teríamos por posicionamento pessoal a absoluta impossibilidade de instituição e majoração de tributos por tal via e, conseqüentemente, a inconstitucionalidade da previsão do § 2º do art. 62 da CF/88, inserido pela EC n. 32/2001, por lesão a cláusulas pétreas atinentes às garantias individuais (estrita legalidade e propriedade).

Desse modo, fossemos fazer um trabalho científico de cunho exclusivamente sintático-semântico com foco apenas num sistema jurídico por nós construído de forma coerente, e teríamos que, por consequência, encerrar o debate sobre o tema com uma afirmação simples: **olvidem-se da Delegação Legislativa como forma de praticabilidade tributária válida em relação à instituição/majoração de tributos, pois seu uso não é permitido constitucionalmente e todos os casos até hoje existentes seriam inconstitucionais**. Ou seja, uma grande parte da legislação tributária federal cairia por terra.

Mas, ainda que reconhecendo isso como uma opinião pessoal, nosso trabalho não tem cunho solipsista: em primeiro lugar, a EC n. 32/2001 encontra-se válida e vigente, tendo em vista não ter sido retirada do sistema; trata-se, outrossim, de prática comum na esfera federal o uso de medidas provisórias em temas tributários afetos à Legalidade Estrita. E, mais

¹⁵⁹⁹ É o que ocorre, por exemplo, no caso da Lei Delegada de Minas Gerais n. 85/2003, que criou o Instituto de Previdência dos Servidores Militares do Estado de Minas Gerais, uma autarquia estadual (matéria tipicamente cabível para tal espécie de lei) e que, como não poderia deixar de ser, previu implicitamente ser ela a titular da sujeição ativa com as receitas das contribuições previdenciárias. Poderíamos afirmar que quem dá um fim, dá os meios. A respeito, veja-se o julgado do TJMG na Apelação Cível n. 10024122062870001, Autos n. 2062870-21.2012.8.13.0024, Julgamento em 20.06.2013.

relevante, do ponto de vista semântico-pragmático, ao menos atualmente, o tema do uso de medidas provisórias para a instituição e majoração de tributos encontra-se pacificado pragmaticamente: como recorda Eduardo Castro, o STF, já antes da EC n. 32/2001, havia fixado o entendimento da validade de instituição e majoração tributária por meio delas.¹⁶⁰⁰ Tendo em vista o desuso das leis delegadas, não há precedentes a respeito, salvo uma menção acidental na ADI 1296 MC/PE, que não deixa claro o entendimento sobre o cabimento ou não de lei delegada para tal mister, apesar de sinalizar que tendência pela negativa.¹⁶⁰¹

Então, reconhecer o seu uso e o entendimento atual de ser tal prática válida não significa aderir à tese de sua consistência constitucional; trata-se apenas de reconhecer o direito como ele é, hoje, ou seja, a língua como ela é efetivamente “falada”, ainda que com ressalvas pessoais. Vale dizer, é adotar uma postura descritiva e não prescritiva sobre o objeto de estudo, em que uma prática dos falantes não se adequa à norma culta e fica aqui denunciada: produz, contudo, efeitos linguísticos e é reconhecida como aceitável em determinados auditórios de intérpretes autênticos, numa visão interna do Direito.¹⁶⁰²

Nesse sentido, descrevendo a prática linguística como ela é, as incoerências entre a necessidade de “urgência” e a imposição da observância da anterioridade após a conversão em lei, no caso dos impostos – que ALEXANDRE TAVARES denominou de modo feliz de uma “nova”, “injustificável” e “irônica” modalidade de “medida provisória com eficácia diferida em matéria fiscal”, sem urgência e sem relevância¹⁶⁰³ e que OCTÁVIO FISCHER denominou de uma “não-medida provisória” – permitem uma releitura da natureza jurídica da medida provisória em relação à instituição e à majoração de impostos: trata-se, apenas, de um outro rito de trâmite de projetos de lei sobre a matéria, tendo em vista faltar-lhes efeitos imediatos no particular; misteriosa é a razão pela qual se eleja tal rito, que a depender das circunstâncias pode ser mais moroso do que o do projeto de lei com pedido de urgência pelo Executivo...¹⁶⁰⁴ No caso dos impostos, em que a contagem do prazo da anterioridade somente se iniciará com a conversão em lei, a fundamentação de urgência, nesse ponto, faz-se completamente desnecessária, não mais subsistindo, ao menos materialmente, fruto da incoerência normativa exposta.¹⁶⁰⁵

¹⁶⁰⁰ STF, ADI 1417 MC, Rel. Min. Octavio Gallotti, Julg. 07.03.1996; CASTRO, Eduardo Moreira Lima Rodrigues de. **Medidas...**, *op. cit.*, p. 369.

¹⁶⁰¹ ADI 1296 MC, Rel. Min. Celso de Mello, Julg. 14.06.1995.

¹⁶⁰² “Isso demonstra que o significado protetivo do princípio da legalidade da tributação, apesar de expressamente estabelecido pela Constituição, que o coloca como espécie de ‘limitação’ [...] foi diminuído pelo Poder Judiciário”. Cf. ÁVILA, Humberto. **Sistema...**, *op. cit.*, p. 127.

¹⁶⁰³ TAVARES, Alexandre Macedo. Emenda Constitucional nº 32/01: a teratológica modalidade de medida provisória com eficácia diferida e o alcance do novel § 2º do art. 62 da magna carta de 1988. **Revista Dialética de Direito Tributário**. São Paulo: Dialética, n. 83, ago. 2002, p. 15-16; FISCHER, Octavio Campos. **Algumas notas...**, *op. cit.*, p. 647-653.

¹⁶⁰⁴ O mesmo afirma SACHA CALMON. Cf. COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso...**, *op. cit.*, p. 213.

¹⁶⁰⁵ Uma verdadeira aporia que EDUARDO CASTRO chama de “banalização da urgência” que desvirtuou

5.5.2.2.3 *O espaço do infralegal e seus dois critérios básicos: casos de legalidade estrita e de legalidade genérica e casos de efeitos internos e de efeitos externos à Administração*

Questão ainda mais complexa é a que trata do conjunto de técnicas da **Administrativização por Deslegalização, por Agencificação e por Polissemização**, ou seja, a delegação para expedição de atos normativos infralegais. Como visto, as discussões no seio da dogmática são infindáveis, sempre com bons argumentos para um lado e para o outro. Os passos iniciais para uma reflexão serena sobre o tema envolvem, a nosso ver, dois critérios básicos: o tipo de legalidade em jogo (estrita ou genérica) e a extensão dos efeitos dos atos infralegais (efeitos internos ou externos à Administração). Elas não esgotam a análise sobre a viabilidade das técnicas – que aprofundaremos no próximo capítulo – mas servem de guia para iniciar tal jornada.

Aqui, podemos fixar como exegese pacífica a de que a **regulamentação com meros efeitos internos**, voltados para o funcionamento e organização da Administração Tributária, possuem uma margem alargada de discricionariedade ou de liberdade decisória, com fundamento de validade diretamente extraível da Constituição Federal (art. 84, VI).¹⁶⁰⁶ Ainda que a redação atual dada pela Emenda n. 19/98 pareça ter alargado a competência normativa do Poder Executivo em sua auto organização, não há que se falar, no caso, de nenhuma inconstitucionalidade por ofensa a cláusula pétrea, por duas razões: a) não houve ofensa a nenhuma garantia individual, eis que a organização administrativa interna não cria obrigações à população em geral (art. 5º, II, CF/88), mas a agentes públicos sujeitos a relação hierárquica; b) a modificação se coaduna perfeitamente à Separação de Funções estatais (art. 2º, CF/88), sendo análoga à garantida aos demais Poderes da República (artigos 51, IV; 52, XII e 96, CF/88). Aqui, ao contrário, pode-se pensar que leis muito intrusivas em relação a questões de organização interna é que seriam inconstitucionais, por significarem indevida interferência do Poder Legislativo em questões internas do Executivo. Mesmo em casos sujeitos à legalidade estrita, o poder regulamentar interno continua considerável, mas, reiteramos, apenas sob o influxo do poder hierárquico: não obriga o particular nem o Judiciário no julgamento de litígios,

tanto a natureza das medidas provisórias quanto o “princípio da não surpresa”. Cf. CASTRO, Eduardo Moreira Lima Rodrigues de. **Medidas...**, *op. cit.*, p. 375. Anotamos que não compartilhamos da solução apontada por SZKLAROWSKY, de afastar a anterioridade em todos os casos em que houver efetiva urgência e relevância, como forma de coadunar a situação que ele aponta como paradoxal. Cf. SZKLAROWSKY, Leon Frejda. Medidas Provisórias – Instrumento de governabilidade. **Revista Tributária e de Finanças Públicas**, São Paulo: RT, ano 11, n. 50, p. 285-307, maio/jun. 2003, p. 301-302.

¹⁶⁰⁶ Cujas redação original era “[...] dispor sobre a organização e o funcionamento da administração federal, na forma da lei; [...]”.

por exemplo.

Em relação às **normas infralegais com efeitos externos**, a resposta nos parece depender da diferenciação entre os casos de legalidade estrita e de legalidade genérica – ainda que os limites em que um maior espaço de liberdade na criatividade normativa do Executivo não seja tema pacífico, mesmo assim. Seja como for, a intensidade exigida constitucionalmente em relação ao Princípio da Legalidade é de grande relevância. Todas as obrigações impostas a particulares devem estar previstas em lei; mas a previsão em lei, como regra, pode ser da obrigação sem detalhamentos (“em virtude de lei” do art. 5º, II, CF/88), autorizando a ação da Administração (art. 37, caput, CF/88). Em tais casos, não há nenhuma necessidade de esgotamento da previsão de forma detalhada, basta a criação da obrigação sem todos os seus elementos componentes, sejam eles quais forem. Monta-se um quadro que delega, em fatos, ao Executivo um maior poder regulamentar que permita a configuração da obrigação.

Nos casos de **legalidade estrita** não há espaço para devaneios delegatórios em relação ao núcleo essencial que constitui a “obrigação” ao particular: em tais casos, o regulamento tem um papel bastante estrito, enquadrando-se como de caráter “executivo” em seu sentido mais consensual. O que cremos ser possível na hipótese – pois mesmo na mais estrita das estritas legalidade haverá um espaço de criação normativa – é a possibilidade do uso da **discricionariedade técnica** que não ultrapassa a moldura legal e não outorga espaço para a conveniência e a oportunidade na decisão do aplicador: a própria lei outorga os limites estritos de composição do ato infralegal com base em elementos estatísticos ou técnicos de outras “artes”, que comporão elementos secundários da norma de incidência tributária, por exemplo.¹⁶⁰⁷

Já nos casos de **legalidade genérica**, no que se inclui todo o amplo espectro procedimental de formas de aplicação da norma de incidência tributária, a nosso ver não há de se falar de vedação de delegações normativas, seja por meio de previsões mais enxutas no texto legal ou mesmo por autorizações expressas de regulamentação da matéria de forma mais intensa por parte do Poder Executivo, ainda que a obrigação, em seus elementos mínimos, deva estar prevista em lei. Não vislumbramos, também, e pela mesma razão, problemas em relação ao uso da polissemização em tais casos: conceitos vagos podem não

¹⁶⁰⁷ REGINA HELENA COSTA, em relação ao ponto que ora trabalhamos, afirma que “o princípio da praticabilidade, em sua indissociável convivência com o princípio da legalidade, opera atenuações à determinabilidade decorrente deste, diante da indispensável exeqüibilidade das leis fiscais, afastando, em consequência, o excesso de pormenorização e complexidade [...]” Nossa visão chega a conclusões semelhantes, mas por diferentes caminhos: não é a praticabilidade que “atenua” a legalidade; já há, *a priori*, espaço para previsões mais indeterminadas ou menos detalhadas em lei por força das normas de competência constitucional, espaço este dentro do qual pode o aplicador da norma com técnicas cujo conjunto se denomina “praticabilidade tributária”. Cf. COSTA, Regina Helena. **Praticabilidade...**, *op. cit.*, p. 145.

ser bem-vindos do ponto de vista de uma boa política do direito, mas não se pode afirmar sejam eles *a priori* vedados constitucionalmente em tais hipóteses.

Também em relação a normas de cunho administrativo, incluindo processo e procedimento administrativo, a liberdade é considerável: conforme a densidade que o Legislador resolva imprimir na criação das obrigações acessórias ou na forma de funcionamento dos procedimentos e processos administrativos, tem-se uma efetiva delegação de poder decisório, incluindo a fiscalização, as formas de apuração e prova sobre a ocorrência dos fatos jurídicos tributários e sua quantificação em concreto. Se a instituição do tributo é matéria de reserva de lei, a forma de sua aplicação é matéria de preeminência de lei.

Em decorrência de tudo isso, também o uso da Agencificação parece-nos possível, com ressalvas de que trataremos depois ao analisar os limites de cunho nomodinâmico, seja em relação a atos de efeitos meramente internos, cujo espaço de utilização parece advir já com base no princípio hierárquico, sejam nos atos de efeitos externos, em que há espaço para a configuração de elementos da discricionariedade técnica nos casos de legalidade estrita, com um espaço mais alargado nos casos de legalidade genérica, em que se vislumbra, *a priori*, possibilidade para o seu uso, mas não para o seu abuso.

5.5.3 A OPOSIÇÃO ENTRE GENERALIZAÇÃO E INDIVIDUALIZAÇÃO NO DIREITO TRIBUTÁRIO: UM FALSO DILEMA EM NOSSO ORDENAMENTO JURÍDICO

5.5.3.1 A Individualização é a regra em nosso direito positivo

Como visto, o modo padrão de aplicação normativa no âmbito tributário racionalizado pela doutrina exige a Individualização como forma de aplicação das normas tributárias, com base numa interpretação do Texto Constitucional, em especial do Princípio da Legalidade em conjunto com o Princípio da Capacidade Contributiva.

Nós concordamos com isso. Parece-nos que o texto da Constituição da República de 1988, em relação à norma de incidência tributária – a obrigação “principal” –, é claríssimo quanto à exigência de que, no âmbito tributário, leve-se em consideração a situação pessoal do sujeito passivo e as especificidades do caso concreto. Ou seja, a regra é a individualização, sendo a generalização o seu nêmesis. Não à toa, DANIEL GIOTTI apontou tal consenso e REGINA HELENA COSTA asseverou “que, indubitavelmente, o princípio da capacidade contributiva revela-se o mais forte óbice ao emprego de técnicas generalizantes”.¹⁶⁰⁸

Não construímos tal interpretação do vácuo, nem mesmo somente da ampla moldura

¹⁶⁰⁸ “Existe um consenso de que a capacidade contributiva leva a uma preponderância da tributação particularizada. [...]” Cf. PAULA, Daniel Giotti de. **A Praticabilidade no Direito Tributário: controle...**, *op. cit.*, p. 368. COSTA, Regina Helena. **Praticabilidade...**, *op. cit.*, p. 122.

da Igualdade (art. 5º, *caput* e art. 150, II, CF/88), a exigir as distinções para os casos distintos, ou mesmo da Legalidade (art. 5º, II e art. 150, I, CF/88), a exigir a aplicação do mandamento legal ao caso concreto, o que implica a análise de sua efetiva subsunção, ainda que estas últimas hipóteses fossem possíveis mantendo-se a referibilidade aos textos de direito positivo. A Constituição é, ainda, mais explícita a respeito.¹⁶⁰⁹

5.5.3.1.1 A moldura normativa do art. 145, § 1º da CF/88

Em particular, os enunciados de que partimos são os constantes do art. 145, do Texto Maior que, mais do que enunciar espécies tributárias, desenha as exigências – diversas – de atendimento à igualdade em relação a cada uma dessas espécies.

Os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte (recebendo o Estado a autorização de, com limites legais e em certos aspectos, obter informações da vida privada para cumprir o desiderato constitucional). Mas, isso, **sempre que possível** – e aqui tem-se uma complicação semântica de que trataremos a seguir. Continuando, o próprio texto constitucional nos oferece uma característica dos “impostos” pela leitura conjunta de seus artigos 153 a 156, mais a previsão do art. 167, IV: eles se referem a materialidades vinculadas à vida econômica do contribuinte – daí serem tributos não vinculados a uma atividade estatal – e sua receita é desvinculada de despesa específica, de órgão ou de fundo, como regra limitadora de competência tributária, salvo uma vinculação genérica – e que é aplicada *a posteriori*, no âmbito das normas orçamentárias e não como causa de instituição dos tributos – à saúde, à educação, à repartição de receitas com outros entes federados e com gastos da própria Administração Tributária – este último evocando os custos para a própria atividade arrecadatória de que nos falava já ADAM SMITH.¹⁶¹⁰

Assim sendo, para medir a capacidade econômica do contribuinte, a base de cálculo dos “impostos” será em tese uma medição econômica da riqueza tributada conforme as regras de competência constitucional. Daí a relevância das noções de Capacidade Contributiva Objetiva (como uma decorrência indutiva das regras de competência tributária para “impostos”) e da ordem decorrente da Capacidade Contributiva Subjetiva, por força do § 1º,

¹⁶⁰⁹ Em relação à Generalização, temos que enfrentar a interpretação da Igualdade geral (art. 5º, *caput* e outros dispositivos da CF/88) e suas expressões setoriais, como a Impessoalidade Administrativa (art. 37, *caput*, CF/88), a Igualdade Tributária geral (art. 150, II, CF/88), a Retributividade para tributos de materialidade vinculada a uma atividade estatal (art. 145, II e III, CF/88), a Capacidade Contributiva objetiva e subjetiva para tributos de materialidade não-vinculada (art. 145, § 1º e normas de competência para impostos e contribuições, CF/88), além da Pessoaalidade para os impostos (art. 145, § 1º, CF/88). Também estará no aspecto nomodinâmico a Igualdade aplicada, por meio do devido processo legal legislativo e administrativo.

¹⁶¹⁰ Vide a subseção 5.1 *supra*.

do art. 145, CF/88, como medida da Igualdade, tratando os iguais de modo igual e os desiguais de modo desigual, conforme sua capacidade econômica no âmbito dos impostos.

O dispositivo menciona apenas os “impostos” e já mencionamos a cláusula “sempre que possível”, uma oração subordinada adverbial do tipo condicional que parece limitar a amplitude das exigências de “pessoalidade” e de “capacidade contributiva subjetiva/Igualdade”. A moldura normativa decorrente da redação constitucional abre-se a algumas possibilidades interpretativas, que tentamos abaixo arrolar e redimensionar:

QUADRO 1 - LEITURAS POSSÍVEIS DO ART. 145, § 1º, CF/88

Leituras possíveis para “impostos”	“impostos”
	“tributos”
	“tributos de materialidade não vinculada”
Leituras possíveis para “sempre que possível” em relação à capacidade econômica e à pessoalidade	“sempre que possível terão caráter pessoal”
	“sempre que possível terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica”
Leituras possíveis para o “sempre que possível” em relação à sua função	Sem efeito normativo por inexistir exceção à capacidade contributiva e à pessoalidade
	Sem efeito normativo, pois o direito somente incide sobre o que é possível (afirmaria uma tautologia)
	Exceção à regra, mas somente se impossível observá-la
	Exceção à regra de forma subsidiária ou disjuntiva, com preferência da regra
	Exceção à regra de forma alternativa, transformando esta em opção

FONTE: O autor (2019).

Percebe-se que o número de normas em tese construíveis com base nas combinações das leituras possíveis é considerável. Essa seria, em nossa interpretação, a totalidade de sua moldura normativa (um aspecto sintático-semântico de análise), com base em posições doutrinárias diversas. Analisemos tais interpretações de forma crítica.

5.5.3.1.2 *Individualização e tributos não vinculados*

Em relação à **interpretação do termo “impostos”**, caímos na aparentemente incansável discussão sobre espécies tributárias. cremos que a celeuma se dá mais por nomenclatura do que em relação a regimes jurídicos e a solução quanto a estes depende do tema específico de que trata a Constituição: quem afirma que “impostos”, no art. 145, § 1º,

refere-se a “tributos”, quer dar maior amplitude à pessoalidade e à capacidade econômica, para afirmar que a capacidade contributiva é aplicável a todas as espécies tributárias. Isso se dá por questões que entendemos meramente semânticas, dentro do que antes expusemos sobre a ambiguidade da expressão “capacidade contributiva”¹⁶¹¹: ela possui sentidos diversos, inclusive dentro dos textos de direito positivo.

Esses mesmos autores reconhecem que a capacidade contributiva não é aplicável em sua integridade, por exemplo, a taxas, em que somente traria reflexos em limites máximos e mínimos – o não confisco e o mínimo vital, respectivamente – ou se manifestaria por meio de imunidades tributárias.¹⁶¹² Mas, claramente, daí não decorre o atendimento à pessoalidade e à capacidade econômica como critério de *discrímen* da igualdade tributária específico aos impostos a que alude o referido dispositivo.

Quem ali lê somente “impostos” atende à literalidade do dispositivo, mas: a) ou inclui contribuições e empréstimos compulsórios no conceito de impostos, todos como tributos não-vinculados, na visão tripartite de espécies ou b) diferencia as espécies, mas olvida-se que existem contribuições e podem existir empréstimos compulsórios de materialidade não vinculada, que também se baseariam em riquezas do sujeito passivo para instaurar a relação jurídica tributária, a demandar o mesmo atendimento à igualdade (art. 150, II, CF/88). A inobservância da isonomia, no caso, seria uma situação de anomia e de possível afronta constitucional.

Chegamos à interpretação que consideramos a mais consentânea com os dispositivos constitucionais pertinentes: para os fins específicos do dispositivo sob análise, cremos que o mais adequado é a leitura de **“impostos” como “tributos de materialidade não vinculada”**. Isso porque de duas, uma: ou (i) o texto constitucional literal pressupõe três espécies, enquadrando todos os tributos não vinculados como “impostos” ou b) ainda que não o tivesse feito, a isonomia tributária exigiria, para todo esse gênero, a medição da igualdade por meio da capacidade contributiva, por analogia.¹⁶¹³ São dois caminhos hermenêuticos cujo

¹⁶¹¹ Veja-se a subseção 5.4.2.2, *supra*.

¹⁶¹² No primeiro caso, cremos que a regra/princípio do não-confisco pode ser vista de forma autônoma, decorrente da proteção à propriedade, assim como o mínimo existencial, decorrente da dignidade humana. Mas ambos possuem também clara ligação semântica com a noção de capacidade contributiva, a dar respaldo ao entendimento mencionado. No segundo caso, das imunidades, parece-nos haver o atendimento a uma noção pré-jurídica de capacidade contributiva, instaurada diretamente no direito positivo como “imunidade”. É tudo “capacidade contributiva”, mas não a mesma “capacidade contributiva”; quiçá numa relação de gênero/espécie.

¹⁶¹³ Note-se que isso não significa que, cientificamente, consideremos as contribuições e os empréstimos compulsórios espécies inexistentes; apenas que para os fins do dispositivo constitucional em comento, a divisão é indiferente, sendo aplicável o mesmo regime jurídico. O mesmo não ocorre em relação à causa de instituição ou destinação do valor arrecadado (art. 167, IV, CF/88), nem daí se pode afirmar que sempre que a Constituição utiliza o vocábulo “imposto” está a se referir a todo e qualquer tributo não vinculado, afirmação que demandaria análise que ultrapassa os limites de nosso estudo.

resultado é o mesmo pragmaticamente e no que importa para a análise do modo padrão da Individualização.

Também com foco específico ao que importa ao tema, a segunda questão hermenêutica, referente à derrotabilidade pelo “sempre que possível” da capacidade contributiva subjetiva ou da pessoalidade ou somente da última, parece-nos de fácil solução com base na análise sintática do próprio dispositivo constitucional: a oração subordinada adverbial em questão está a colocar condição que afeta toda a oração principal, abarcando tanto a pessoalidade quanto a capacidade contributiva.¹⁶¹⁴

Por fim, tem-se a questão da **intensidade do “sempre que possível”**. Desconsiderar a cláusula ou considerá-la inócua é se alienar diante do texto; e não qualquer texto, mas do constitucional. Parece-nos um uso descontrolado da textualidade e não uma interpretação e, portanto, é algo fora da moldura possível. Ora, a Constituição prescreve a Individualização, **mas**, sempre que possível. E o possível não se refere à aplicabilidade de todo o direito, mas a contingências da tributação em “impostos”: não se trata de previsão inócua. Parece-nos equivocada, também, a interpretação que considera a observância da pessoalidade e da capacidade contributiva como opcionais, algo alternativo, com uma ampla margem de discricionariedade ao aplicador da Constituição, a demandar uma justificação de baixíssima intensidade, tornando as normas construíveis com base em tal dispositivo constitucional derrotáveis facilmente, sob o modal deôntico “facultativo” ou “permitido” em sentido forte – e, nesse caso, sempre poderia o legislador adotar outros critérios de igualdade para medição de tributos não-vinculados.

“Sempre que possível deve ocorrer q” equivale, parece-nos, a um raciocínio lógico implicativo. Imaginá-la, a *contrario sensu*, como “se impossível, não deve ocorrer q” parece-nos correto: impossível é a negação do possível, levando à inaplicabilidade da regra; trata-se de interpretação equivalente a de uma exceção de cunho subsidiário: tem-se uma exceção à Individualização com preferência constitucional pela regra, não mera alternatividade.

O difícil não é chegar à conclusão de que se deve atender, nos tributos não-vinculados à Individualização por meio da pessoalidade e da capacidade contributiva subjetiva, a menos que isso não seja possível. O difícil é dizer o que é possível/impossível, uma questão semântica. As disputas interpretativas que demonstramos sobre a aplicabilidade integral, parcial ou inaplicabilidade dos atributos da Individualização aos impostos reais, aos impostos indiretos e aos impostos extrafiscais o comprovam.¹⁶¹⁵ Mas não são todos esses

¹⁶¹⁴ Quem defende contrário parece fazê-lo por considerar que seria inaceitável uma exceção à capacidade contributiva em nosso sistema. Ocorre que, em nosso entendimento, a “capacidade contributiva” a que alude o dispositivo em questão é, tão-somente, um dos critérios de atingimento da igualdade no âmbito tributário entre outros, não se tratando de uma exceção total e irrestrita à “capacidade contributiva” em seu sentido amplíssimo e em todas as suas dimensões.

¹⁶¹⁵ “A nosso ver, no que tange ao caráter pessoal que os impostos deverão assumir, o ‘sempre que

temas que nos interessam no presente estudo: basta-nos fixar o olhar sobre algumas das consequências disso no campo da praticabilidade tributária.

5.5.3.1.3 *Individualização e tributos vinculados*

Tratamos, até aqui, dos dispositivos constitucionais atinentes aos “impostos”, ou melhor, aos “tributos não vinculados”. Fixamos que a regra que determina a Individualização que se constrói a partir do § 1º, do art. 145, CF/88, não se aplica às taxas, o que nos parece reforçado pelo próprio § 2º do dispositivo: se as taxas não podem ter base de cálculo de imposto, daí decorre que não poderão medir riqueza do sujeito passivo, não havendo possibilidade de graduação com base na capacidade econômica como critério de igualdade para fins do Direito Tributário.¹⁶¹⁶

O que sabemos das taxas com base no texto constitucional, além da inaplicabilidade da Individualização da forma como acima mencionada? Que elas têm por pressuposto o exercício do poder de polícia ou a prestação de serviços públicos específicos e divisíveis (art. 145, II, CF/88) e que, ao contrário dos “impostos”, elas podem ter a destinação de sua arrecadação vinculada a órgão, fundo ou despesa específicos – melhor seria dizer “devem”: é muito razoável a interpretação de que a norma de competência exige tal vinculação, que seria também decorrente de interpretação a *contrario sensu* do que prevê o art. 167, IV, da CF/88. Da leitura conjunta dos dispositivos, mais a vedação de utilização da base de cálculo de impostos, podemos afirmar que as taxas somente servem ao custeio das despesas de seus pressupostos de instituição, devendo haver afetação das receitas arrecadadas ao custeio de tais despesas, ainda que por meio indireto, vinculando-as ao órgão ou a um fundo específico (o que é muito usual, aliás). Portanto, o valor da taxa deve levar em consideração o custo dos serviços, e não uma riqueza dos contribuintes (daí possuírem materialidade não vinculada a uma atividade estatal).

Contudo, convém assentar: a Individualização no caso das taxas também é a regra, ainda que não por meio da pessoalidade e da capacidade contributiva subjetiva. Para atendimento à Igualdade (art. 150, II, CF/88) e ao texto do art. 145, II, CF/88, o custo deve ser cobrado conforme a “especificação ou divisibilidade” dos serviços públicos “prestados ou postos à disposição” do contribuinte, ou conforme o “exercício do poder de polícia” que lhe

possível ‘quer significar ‘sempre que a estrutura do aspecto material da hipótese de incidência tributária o comporte’. Em outras palavras, a personalização dos impostos está condicionada à viabilidade jurídica de ser considerada a situação individual do sujeito passivo numa dada hipótese de incidência tributária”. Cf. COSTA, Regina Helena. **Praticabilidade...**, *op. cit.*, p. 227.

¹⁶¹⁶ Estamos desconsiderando a interessante discussão acerca da possibilidade do uso extrafiscal das taxas para a busca do respeito à capacidade contributiva em seu sentido pré-jurídico, por ultrapassar os limites de nossa pesquisa.

cabe. É a noção da referibilidade como critério de Igualdade nos tributos vinculados. E já passamos a utilizar a expressão “tributos vinculados” ao invés das taxas, exatamente pelas mesmas razões que entendemos necessário utilizar “tributos não vinculados” ao invés de impostos, como expusemos linhas acima. Contudo, a intensidade da Individualização em relação à quantificação do tributo é moderada, como ficará claro a seguir.¹⁶¹⁷

5.5.3.1.4 Individualização e Regra-Matriz de Incidência

Desse modo, temos uma regra que exige a técnica da Individualização na aplicação tributária decorrente do próprio texto constitucional. E podemos defini-la do modo seguinte: **no caso de criação e de aplicação de normas tributárias de incidência, deve-se observar a técnica da Individualização, assim entendida, no caso dos tributos não-vinculados, como o respeito da personalidade e da capacidade contributiva subjetiva com os limites do mínimo vital (considerado como o valor médio brasileiro) e o não confisco e, no caso dos tributos não-vinculados, como o respeito à referibilidade.** Referida técnica observa o Princípio da Igualdade tributária, sob o **aspecto individual ou particular**, como bem ensinou HUMBERTO ÁVILA.¹⁶¹⁸

Note-se que sob tal ordem de ideias, o principal impacto a ser analisado nas normas de incidência tributária em relação aos antônimos Individualização/Generalização se dá, especificamente, nos critérios da Regra-Matriz de Incidência que se relacionam diretamente à Capacidade Contributiva, principalmente, na hipótese tributária, o critério material e, a depender do contexto, o critério temporal; no consequente normativo, a sujeição passiva no critério pessoal – também a depender do contexto – e o critério quantitativo. O critério espacial da hipótese e a sujeição ativa do critério pessoal do consequente parecem estar mais ligados à competência de instituir e de exigir o tributo, delimitando, por assim dizer, o “poder tributário”. Com isso, o espaço para uso de generalizações em relação ao critério espacial – com reflexos na sujeição ativa, que não se adequa a generalizações diretas – parece sujeito a diferentes limites constitucionais. O critério espacial liga-se ao tema das normas de competência tributária e do papel das normas gerais para resolução de conflitos daí decorrentes (art. 146, I, CF/88).¹⁶¹⁹ E não dizemos, por exemplo, que a aplicação extraterritorial de norma tributária

¹⁶¹⁷ Veja-se a subseção 5.5.3.2, *infra*.

¹⁶¹⁸ ÁVILA, Humberto. **Teoria da Igualdade...**, *op. cit.*, p. 75-88.

¹⁶¹⁹ Veja-se que para LUCAS GALVÃO DE BRITTO, na obra que mais se aprofundou especificamente sobre o critério espacial da Regra-Matriz de Incidência, os cinco limites apontados para a sua fixação referem-se a aspectos a tais dimensões, quais sejam: a) distribuição de competências; b) territorialidade; c) conceitos de direito privado; d) normas gerais de direito tributário e e) tratados internacionais. Cf. BRITTO, Lucas Galvão de. **O lugar e o tributo: ensaio sobre competência e definição do critério espacial na regra-matriz de incidência tributária**. São Paulo: Noeses, 2014, p.134-167. Como afirma referido autor, “é preciso que o local escolhido pelo legislador esteja

seja característica de praticabilidade tributária: ela é caso de “aplicabilidade”, inclusive regulada pelo art. 102 do CTN dentro do modo padrão.¹⁶²⁰ A questão afeta à praticabilidade, como já deixamos claro, não é a fixação da prescrição da conduta humana de forma originária, mas a simplificação de aplicação de normas tributárias com a modificação de realidades jurídicas pré-estabelecidas, tendo como uma das chaves de interpretação a previsão do art. 110, do CTN, considerada por CRISTIANO CARVALHO como uma autêntica norma antificção em nosso sistema – em opinião semelhante à de GILBERTO DE ULHÔA Canto.¹⁶²¹

5.5.3.2 A Individualização é a regra em nosso direito positivo, mas do ponto de vista nomodinâmico: “o individualizável” vs. “o individualizado” (Desconsiderações, Padronizações procedimentais e Indicializações)

Percebe-se que a interpretação tradicional da exigência da Individualização a exige *ab initio, a priori*. As leis tributárias criadas já deveriam conter elementos que observassem a Igualdade Individual, que deveriam ser replicadas nos atos de aplicação individuais e concretos na relação sinonímica/parafrásica/hiponímica que mencionamos antes. Daí que qualquer utilização de técnicas de generalização seria contrária à Constituição.¹⁶²² Observada com as lentes da teoria dos princípios de ALEXEY, referida interpretação vê a previsão do § 1º, do art. 145, da CF/88 como uma regra.¹⁶²³

Há importantes vozes que a enxergam de modo um pouco diverso. HUMBERTO ÁVILA, na seminal obra *Teoria da Igualdade Tributária*, esclareceu que o abandono da igualdade individual para o atendimento da igualdade geral, com técnicas de generalização aplicativa no

juridicamente relacionado ao núcleo da materialidade conferida e delimitada constitucionalmente, o descompasso entre essa marca temporal e o conceito constitucional comprometendo a constitucionalidade da norma de incidência.” Cf. BRITTO, Lucas Galvão de. **O lugar...**, *op. cit.*, p. 138.

¹⁶²⁰ “Nessas condições, aquilo que se observa é a escolha dessa fração que tem lugar no território do sujeito competente para, a ela, atribuir o significado unitário à consuta, firmar-lhe seu lugar. Não se trata de ampliar o domínio espacial de vigência, ou mesmo de estipular lugar *fora* deste, mas sim, de eleger um local dentro do âmbito eficaz da norma para a ele apenas, desprezando a complexidade geográfica do conjunto de movimentos, atribuir a ocorrência do fato jurídico tributário. [...]” Cf. BRITTO, Lucas Galvão de. **O lugar...**, *op. cit.*, p. 150.

¹⁶²¹ CARVALHO, Cristiano. **Ficções...**, *op. cit.*, p. 276-278; CANTO, Gilberto de Ulhôa. Presunções no Direito Tributário. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). **Caderno de Pesquisas Tributárias nº 9: Presunções no Direito Tributário**. São Paulo: Centro de estudos de Extensão Universitária/Resenha Tributária, 1984, p. 8.

¹⁶²² Por todos: CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso...**, *op. cit.*, p. 293 e p. 529 *et seq.*

¹⁶²³ “A esse último dispositivo (art. 145, § 1º) podem ser atribuídos dois comandos: uma regra referente aos fatos geradores dos impostos e contribuições afins, e um princípio referente à base de cálculo desses tributos. A tal princípio, fez-se, no art. 150, § 7º, uma reserva legal, permitindo aos órgãos legislativos dos entes políticos intervirem no âmbito de proteção daquele princípio veiculador de um direito fundamental”. Cf. ROCHA, Paulo Victor Vieira da. **Substituição Tributária e Proporcionalidade**: entre Capacidade Contributiva e Praticabilidade. São Paulo: Quartier Latin, 2012, p. 161.

âmbito tributário, não afronta a Constituição de 1988, desde que permaneça o modelo particularista como contraponto à generalização, com padrões compatíveis com a média real e com cláusulas de retorno em situações extremas.¹⁶²⁴ Percebe-se que sua leitura, no âmbito da teoria dos princípios, entende a referida previsão constitucional como um princípio inderrotável, por ele designado de *pro tanto*.¹⁶²⁵ PAULO VICTOR ROCHA, por sua vez, entende a referida exigência constitucional como um princípio, no âmbito da teoria dos direitos fundamentais.¹⁶²⁶ Com isso, vê um dever *a priori* de individualização, que somente pode ser afastado com a técnica da ponderação, em havendo conflitos com bens coletivos.¹⁶²⁷ REGINA HELENA COSTA entende que a “praticabilidade deve servir à isonomia e à capacidade contributiva, diante da preeminência desses valores no ordenamento jurídico”.¹⁶²⁸

O que todos parecem ter em comum é a observação da regra sob um aspecto estático: deve-se aplicar a individualização – e aqui fica a visão tradicional do modo padrão de aplicação –; podendo aplicar a generalização sob determinadas condições subsidiárias – como defendem ÁVILA, REGINA HELENA COSTA e PAULO VICTOR ROCHA, visão em que há uma espécie de sucessão de preferências normativas. ÁVILA considera que nosso sistema adota “um modelo moderado de igualdade particular procedimentalizada”, entendimento que, com diferenças que serão aqui explicitadas, podemos afirmar que adotamos.¹⁶²⁹

A nosso ver, a exigência de Individualização, como decorrência dos Princípios da Igualdade em seu aspecto individualista, se assemelha a uma “regra” no âmbito da teoria dos princípios de ALEXY: é, salvo em poucos casos de que trataremos a seguir, inderrotável, não

¹⁶²⁴ ÁVILA, Humberto. **Teoria da Igualdade...**, *op. cit.*, p. 85.

¹⁶²⁵ “Tal como previsto pela Constituição, ele [o princípio da capacidade contributiva] constitui uma razão que não pode ser afastada por completo, recebendo um peso que se mantém – repita-se, porque este ponto é importantíssimo: que se mantém – mesmo diante das razões que justificam a utilização de valores presumidos. Pode-se afirmar que ele constitui uma razão ‘pro tanto’ (ou ‘contanto que’), no sentido de que não pode ser descartada, e não ‘prima facie’ (ou ‘descartável’), no sentido de que pode ser afastada completamente em face de razões contrárias”. Cf. ÁVILA, Humberto. **Teoria da Igualdade...**, *op. cit.*, p. 87.

¹⁶²⁶ ROCHA, Paulo Victor Vieira da. **Teoria...**, *op. cit.*, p. 34. Note-se que em obra anterior o autor apontara em relação ao art. 145, § 1º, CF/88 uma feição dúplice: como regra em relação aos fatos geradores de impostos e contribuições e como princípio em relação às suas bases de cálculo. Cf. ROCHA, Paulo Victor Vieira da. **Substituição...**, *op. cit.*, p. 161.

¹⁶²⁷ ROCHA, Paulo Victor Vieira da. **Teoria...**, *op. cit.*, p. 288.

¹⁶²⁸ COSTA, Regina Helena. **Praticabilidade...**, *op. cit.*, p. 124.

¹⁶²⁹ “O modelo aqui exposto, como será facilmente percebido adiante, pode ser qualificado como um modelo moderado de igualdade particular procedimentalizada, entendido do seguinte modo: o contribuinte deve ser tratado de modo diferente na medida em que ele se diferencia dos demais, isto é, de acordo com as características particulares que dizem respeito a ele (capacidade contributiva) e ao seu caso (dimensão real do fato); isso, porém, poderá deixar de ser feito se, por ser impossível ou extremamente onerosa a fiscalização de tributos, as particularidades dos contribuintes e dos casos não puderem ser verificados, porque sua consideração causaria – pela falta de previsão, controle, coordenação, modicidade e conhecimento – mais generalização do que individualização; nessa hipótese, no entanto, o modelo particularista não é abandonado, mas permanece como contraponto para a generalização [...]”. Cf. ÁVILA, Humberto. **Teoria da Igualdade...**, *op. cit.*, p. 85.

ponderável. Todavia, diferentemente das opiniões acima expostas, não a vemos como uma exigência estática, mas dinâmica: **o que a Constituição exige é que sejam as normas aplicadas com individualização, mas não que o sejam desde o início, desde sempre.** O que importa é o "filme", e não a "fotografia". É na nomodinâmica, no processo de positivação como um todo, que se deve assegurar a potencialidade da individualização: ela deve ser sempre possível, em algum momento: utilizando as palavras de SACHA CALMON ao tratar da conformação do crédito tributário, o contribuinte "pode até renunciar a esta participação. Não importa. A possibilidade é que conta".¹⁶³⁰

O que isto significa? Que a Constituição, em nenhum momento, veda o uso de técnicas de generalização, como presunções tributárias, que atendem à Igualdade generalista – e que, portanto, ficam dentro da moldura normativa da igualdade. Apenas exige que, no âmbito da nomodinâmica, seja possível o retorno à individualização, que deve persistir de modo potencial se a questão é afeta à capacidade contributiva com base no art. 145, § 1º, CF/88. Com razão ZILVETI ao afirmar que o "segredo está em permitir que a igualdade se dê, mesmo posteriormente à aplicação da praticabilidade, por meio da aferição adequada da capacidade contributiva do cidadão".¹⁶³¹ Vemos então a exigência de individualização como um "processo", não como um "produto" pronto e acabado. A utilização da generalização e os meios de retorno à individualização são questões procedimentais: importa o procedimento, e não atos isolados ainda não definitivos.

O que afirmamos não é, em si, revolucionário. A própria dogmática que entende ser inderrotável a igualdade individual considera possível, de modo ao menos prevalente, o uso de técnicas de presunção relativa.¹⁶³² Ou seja, com nomes diferentes, estão dizendo o que acabamos de afirmar: a Constituição requer individualização tributária, mas permite a generalização, desde que, ao final, seja potencialmente possível o retorno à individualização.

E por que estamos a dizer "potencialmente"? É que o uso de generalizações, com

¹⁶³⁰ COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso...**, *op. cit.*, p. 692. Pode-se até dizer que é essa visão dinâmica permite a aplicação da Capacidade Contributiva em concreto, "atenuando" a Capacidade Contributiva em abstrato, como parece afirmar REGINA HELENA COSTA: "A nosso ver, o princípio da praticabilidade promove atenuações na diretriz maior da isonomia e, por consequência, em seu desdobramento – a capacidade contributiva –, com vistas a possibilitar, em concreto, a realização desses valores". Cf. COSTA, Regina Helena. **Praticabilidade...**, *op. cit.*, p. 124.

¹⁶³¹ ZILVETI, Fernando Aurélio. Simplicius Simplicissimus: os limites da Praticabilidade diante do Princípio da Capacidade Contributiva. **Revista de Direito Tributário Atual**, São Paulo, n. 22, p. 179-192, 2008, p. 189.

¹⁶³² Como exemplos: OLIVEIRA, Yonne Dolacio de. Presunções no Direito Tributário. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). **Caderno de Pesquisas Tributárias nº 9...**, *op. cit.*, p. 390; FERRAGUT, Maria Rita. **Presunções...**, *op. cit.*, p. 93 MOSCHETTI, Francesco. **El Principio...**, *op. cit.*, p. 325; MITA, Enrico de. **O Princípio...**, *op. cit.*, p. 241-245. Em sentido contrário: PONTES, Helenilson Cunha. Omissão de receitas e depósitos bancários: o sentido normativo do art. 42 da Lei 9.430/96. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo: Dialética, n. 146, nov. 2007, p. 89. Veja-se no mesmo sentido, com ressalvas: BARRETO, Paulo Ayres. **Imposto sobre a renda e preços de transferência**. São Paulo: Dialética, 2001, p. 148-149.

suas médias, padrões, indícios, desconsiderando condições pessoais do sujeito passivo ou especificidades do fato, deve ser potencialmente derrotável ainda que não o venha a ser, efetivamente. Vale dizer, o sujeito passivo que considere sua situação muito diversa do padrão imposto pela norma generalizadora, deve ter instrumentos para evitar a aplicação dela ao seu caso, prévia ou posteriormente. Mas, até mesmo pela dignidade humana (art. 1º, III, CF/88) a conceder-lhe autonomia decisória, assim como por estarmos a tratar de um direito patrimonial disponível, somado ao fato de que ele só ser obrigado a fazer o que a lei lhe impõe (art. 5º, II, CF/88), por “n” razões ele pode preferir não utilizar de tais instrumentos para o retorno à individualização: tal decisão não lhe é exigida, apenas deve-lhe ser franqueada. O que é vedado pela Constituição Federal, a nosso ver, é, no âmbito tributário, o uso de uma técnica generalizadora que não preveja instrumentos que permitam, em tese, o retorno à individualização. **A aplicação da norma tributária não necessita ser individualizada; deve ser potencialmente individualizável.**

5.5.3.3 A Individualização é a regra em nosso direito positivo, mas há casos de desconsideração da Igualdade Individual em prol da Igualdade Geral: quando a média é a justiça (Padronizações substanciais)

Anteriormente mencionamos uma distinção entre as técnicas de Padronização procedimental e substancial.¹⁶³³ Chegou o momento de aprofundarmos a respeito, contextualizando que tratamos de generalizações que trazem reflexo no aspecto atinente à Igualdade/Capacidade Contributiva.

Ponderamos há pouco que a regra que vislumbramos em nosso ordenamento jurídico não é a da exigência de uma Individualização estática, já prevista *tout court* na instituição da norma de incidência tributária. Consideramos existir menor rigidez no particular, bastando que seja prevista a potencial individualização nomodinâmica. Há, desse modo, um considerável espaço para o abandono temporário da Igualdade Individual em prol da Igualdade Geral, desde que com a possibilidade de retorno à individualização durante o processo de positivação. Quando isso se dá no aspecto quantitativo da norma de incidência tributária, tem-se a própria definição de **padronização procedimental**.

Existem a nosso ver, contudo, alguns poucos casos – no que se refere às normas de incidência tributária – nos quais a própria Constituição de 1988 autoriza, de modo expresso ou tácito, o uso de médias ou padrões sem que haja a necessidade de instrumentos de particularização completa no que tange à quantificação do tributo. Em tais hipóteses, a validade da generalização dependerá da boa construção dos padrões, como veremos adiante.

¹⁶³³ Veja-se a subseção 4.4.2.2.2 *supra*.

Essa é o que denominamos de **padronização substancial**.

A aplicação da Igualdade Geral da forma como aqui descrevemos, em relação às normas de incidência tributária, dá-se a nosso ver nos seguintes casos: a) na quantificação dos tributos de materialidade vinculada a uma atividade estatal, em que não nos parece aplicável a regra de individualização do art. 145, § 1º, CF/88; b) em casos de tributos não-vinculados, por exigência implícita ou sistemática, como parece ser o caso da quantificação do mínimo vital como limite ao IRPF, pois o que exigiria a Constituição seria o resguardo do que é considerado essencial para a média da população brasileira e não o que um determinado indivíduo o considere, exegese alcançável pela própria previsão do art. 7º, IV, da CF/88; c) em casos de tributos não-vinculados, por autorização explícita da CF/88, como seria o caso do § 7º do art. 150, segundo a interpretação do STF sobre o tema da substituição “para a frente” no ICMS até o ano de 2016¹⁶³⁴ e d) nos casos em que é impossível a aplicação da regra do § 1º do art. 145, fazendo valer a cláusula “sempre que possível”: são aquelas situações em que a busca da verdadeira e individualizada capacidade contributiva do caso concreto não é materialmente acessível, pela natureza mesma dos fatos. Trata-se da hipótese, por exemplo, do controle sobre os preços de transferência, em que já se sabe que eles, por sua natureza, não se equivalem a preços normais praticados em livre concorrência.

SÉRGIO SAAD, HUMBERTO ÁVILA, FLÁVIA FROSI e DANIEL TEIXEIRA aceitam esse tipo de exceção à igualdade individual com determinados condicionamentos, ou ao menos – quanto aos três últimos – parecem fazê-lo em relação ao caso da substituição tributária “para a frente” no ICMS, com base no entendimento adotado pelo STF até alguns anos atrás.¹⁶³⁵ Que fique consignado que cremos que essas poucas hipóteses também se sujeitam a limites, como esclareceremos no próximo Capítulo.

5.5.3.4 A Individualização é a regra em nosso direito positivo, mas há espaço para fabulações tributárias desde que sem atingimento direto da Igualdade/Capacidade Contributiva

Em relação a outra perspectiva da Individualização, que não se refere diretamente à

¹⁶³⁴ Vide a subseção 7.5.3, *infra*.

¹⁶³⁵ SAAD, Sergio Sydionir. **Simplificação e Praticabilidade no Direito Tributário**. 2014. Dissertação (Mestrado em Direito Econômico e Financeiro) - Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2014, p. 104; ÁVILA, Humberto. Imposto sobre a Circulação de Mercadorias – ICMS. Substituição tributária. Base de cálculo. Pauta fiscal. Preço máximo ao consumidor. Diferença constante entre o preço usualmente praticado e o preço constante da pauta ou o preço ao consumidor sugerido pelo fabricante. Exame de constitucionalidade. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 123, dez. 2005, p. 123-124; FROSI, Flávia Gehlen. **A aplicação de pautas fiscais no Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS)**. 2007. Dissertação (Mestrado em Direito) – Universidade Federal do Rio Grande do Sul, Porto Alegre, 2007, p. 105-106; TEIXEIRA, Daniel Alves. **Praticidade...**, *op. cit.*, p. 151-157.

Igualdade/Capacidade Contributiva mas, tão somente, à busca da verdade material com a vedação de criação de realidades jurídico-tributárias que desconsiderem a realidade jurídica pré-constituída, há que se analisar o espaço porventura existente para a técnica da Generalização por Fabulação, ou seja, para o uso de ficções tributárias com intuito de praticabilidade tributária. A questão é de competência legislativo-tributária e sobre o campo de resolução de conflitos daí decorrentes por meio de norma geral em matéria tributária (art. 146, I, CF/88).

O uso das ficções jurídicas no âmbito tributário é amplamente rechaçado no auditório da doutrina brasileira, com poucas exceções, dentre as quais RICARDO MAROZZI GREGORIO, que assim o afirma mesmo no caso das regras de incidência.¹⁶³⁶ A nossa resposta, em análise dos limites que nos parecem existentes no Texto Constitucional é: depende. Depende do tipo de ficção jurídica de que se trata e do que se está a fabular.

Recordemos que de plano se verificam possíveis usos da ficção jurídica fora do âmbito da praticabilidade, mas no campo da própria aplicabilidade do Direito: tratam-se das **ficções – e presunções – de sistema**, verdadeiras catacreses jurídicas, que fundamentam todo o edifício do direito pátrio. De outro lado, as **ficções textuais ou de enunciados de texto legislativo** nem verdadeiramente ficções são, do ponto de vista normativo. O problema, então, reside nas **ficções em sentido estrito**, as que modificam, desconsiderando, realidades jurídicas previamente estipuladas por norma jurídica de hierarquia superior.

Aqui, temos que desfazer-nos de um preconceito: o direito brasileiro permite o uso – e se utiliza em grande parte – de ficções jurídicas como técnica para prescrever condutas, desde que observada a primazia legal nos casos de legalidade genérica. O problema pontual reside, no campo tributário, em relação às normas de incidência tributária, sujeitas à legalidade estrita, à rígida distribuição de competências tributárias e, mais, a limites atinentes à Igualdade/Capacidade Contributiva.

Como antes afirmamos, contudo, não são todos os critérios de uma norma de incidência tributária que dizem respeito, diretamente, à Capacidade Contributiva ou à Igualdade, ao contrário do que ocorre, claramente, no caso do critério material da hipótese e no critério quantitativo do consequente. Há diferentes graus de atingimento da riqueza do particular e o espaço de uso de generalizações difere em relação a cada critério normativo.

No critério espacial da hipótese de incidência, como já expusemos, a questão é de âmbito territorial de validade da norma somada ao desenho da competência tributária outorgada pela Constituição para o caso específico: cremos que esse é um espaço normativo em que o uso de ficções – com reflexos na sujeição ativa e em questões de

¹⁶³⁶ GREGORIO, Ricardo Marozzi. **Preços de Transferência: Arm's Length e Praticabilidade**. São Paulo: Quartier Latin, 2011, p. 303-304. Com posição contrária, por todos: FERRAGUT, Maria Rita. **Presunções...**, *op. cit.*, p. 88.

extraterritorialidade – se fazem muito presente e são possíveis, não afetando diretamente a quantificação do valor a ser pago ou a materialidade tributada, sem atingir, portanto, a capacidade contributiva do particular. Isso ocorre porque, afora a artificialidade típica do direito quanto ao âmbito de validade territorial de uma norma, os conflitos de competência devem ser resolvidos por norma geral em matéria tributária (art. 146, I, CF/88) e o próprio CTN permite a extraterritorialidade de normas estaduais, distritais e municipais (art. 102).¹⁶³⁷

Por fim, no critério temporal da hipótese tributária, cremos existir em vários casos, um espaço consideravelmente alargado de liberdade para o legislador eleger o momento da ocorrência do fato jurídico tributário, nos casos em que ele envolva um procedimento com vários atos. Ou seja, é possível um recorte específico num procedimento complexo – o recorte de uma parte do todo¹⁶³⁸ –, observado os limites do art. 110 do CTN, que determina que os conceitos de direito privado limitam as escolhas do legislador quando envolverem matéria afeta à competência tributária que, em rigor, também é norma de resolução de conflito de competência com fulcro no art. 146, I da CF/88. Se não há fixação de conceito prévio no âmbito do direito privado e se houver margem na moldura da norma de competência tributária, nem se poderia falar de ficção tributária no sentido que estamos a tratar como técnica de praticabilidade, mas de mera prescrição de condutas por meio da criação de realidades jurídicas pelo próprio Direito, como, de resto, sempre ocorre.¹⁶³⁹ Como bem assevera DERZI, a execução simplificadora “horizontal”, ou seja, presunções, ficções e padronizações legais são algo ordinário e amplamente aceitas – aproximando-se, normalmente, do conceito de “aplicabilidade” de que tratamos, mas podendo configurar casos de “praticabilidade” que não se relacionam com simplificações de execução da capacidade contributiva.¹⁶⁴⁰ Há, portanto,

¹⁶³⁷ Como exemplos, tem-se a ficção do ICMS-Importação que transforma uma operação fisicamente interna em interestadual (art. 11, I, “d” e “e”, LC 87/96; STJ, REsp 282.262, 1ª Turma, DJ de 04/02/2002, Rel. Min. Francisco Falcão). Veja-se: FROSI, Flávia Gehlen. **A aplicação...**, *op. cit.*, p. 30-31.

¹⁶³⁸ Que poderia ser comparado ao fenômeno semântico-linguístico da meronímia/holonímia.

¹⁶³⁹ Como exemplos de casos de mera prescrição de condutas (aplicabilidade) em relação ao critério temporal da hipótese tributária, tem-se os casos de escolha arbitrária de um dia do ano para a incidência dos tributos incidentes sobre o patrimônio; como casos de fabulação em relação ao critério temporal, podemos apontar, como exemplos, a previsão do registro da declaração de importação na importação para consumo do Imposto sobre Importação (em relação à norma de competência constitucional), a determinação de recolhimento do ITBI antes do registro imobiliário (em relação às normas de direito privado), de que trataremos em tópicos específicos no capítulo 7. Como afirma CRISTIANE PIRES: “[n]o que diz respeito ao critério temporal, a praticabilidade é claramente reconhecida nos casos de antecipação da incidência dos tributos, isto é, nos casos em que o legislador escolher momento anterior aos que os fatos normalmente se concretizariam para fazer nascer o dever de paga do contribuinte. As antecipações costumam ser estipuladas por meio do uso de presunções e ficções [...]”. Cf. PIRES, Cristiane. **O tempo e o tributo: estudo semiótico do critério temporal da Regra-matriz de incidência tributária**. São Paulo: Noeses, 2018, p. 191.

¹⁶⁴⁰ DERZI, Misabel de Abreu Machado. **Direito Tributário...**, *op. cit.*, p. 325-326. Note-se que essa dimensão possui relevância mais acentuada no Brasil do que na Alemanha, origem de tais reflexões, tendo em vista a rígida distribuição de competências realizada no próprio texto constitucional. Veja-se, a respeito: PAULA, Daniel Giotti de. **A Praticabilidade no Direito Tributário: controle...**, *op. cit.*, p. 154.

mais de um tipo de ficção e de presunção jurídica, com diferentes contextos e limites.

Aprofundaremos a análise sobre tais instrumentos, seus limites e exemplos nos capítulos seguintes. Antes, falemos da oposição entre as técnicas de Analiticidade e de Sintetização.

5.5.4 A OPOSIÇÃO ENTRE SINTETIZAÇÃO E ANALITICIDADE NO DIREITO TRIBUTÁRIO: DISTORCENDO ESTRUTURAS

5.5.4.1 A Analiticidade é a regra em nosso direito positivo

Verificamos, por fim, que a Analiticidade também é vista como essencial no modo padrão de aplicação normativo-tributária, numa decorrência, em relação à estrutura da norma de incidência tributária, dos Princípios da Legalidade e da Capacidade Contributiva somados ao pressuposto da homogeneidade sintática das normas; e, em relação ao procedimento de positivação, pelo Princípio da Legalidade e todo o rol de garantias do Devido Processo Legal.

Em relação a este aspecto, também concordamos que a Analiticidade é a regra em nosso sistema tributário, em ambas as dimensões mencionadas; mas, principalmente, sob uma análise indutiva: há uma estrutura padrão para a norma tributária e há uma estrutura padrão para todo o *iter* da instituição do tributo à cobrança forçada dos créditos tributários, mas pouco disso pode ser diretamente deduzido do texto constitucional, como veremos a seguir. Contudo, pragmaticamente, vê-se a reiteração em numerosas normas de uma estrutura básica e a legislação infraconstitucional efetivamente prevê, em grande parte dos casos, um procedimento que vai da constituição do crédito, com a possibilidade de uma fase contenciosa administrativa, à inscrição em Dívida Ativa e desta à execução fiscal como uma atuação “normal” do Estado na cada vez maior concretização do dever-ser tributário ou, em outras palavras, no processo de positivação das normas tributárias.¹⁶⁴¹

5.5.4.2 A Analiticidade é a regra em nosso direito positivo, mas seus limites constitucionais são sutis

A Analiticidade é a regra em nosso sistema, mas o seu suporte **constitucional** é bem mais lacunoso do que o da Individualização e o da Avocação. Em relação ao aspecto

¹⁶⁴¹ Sobre a técnica da Sintetização, sói analisar os limites estruturais das normas em seu aspecto geral (art. 5º, II; art. 59, Parágrafo Único, CF/88, Lei Complementar Federal n. 98/1995), sancionador (art. 5º, XXXIX, CF/88) e tributário (art. 150, I; art. 145, § 2º, art. 154, I, entre outros da CF/88). Há, também os limites estruturais do procedimento de aplicação, aqui decorrentes da legalidade genérica e administrativa (art. 5º, II e art. 37, caput, CF/88), dos deveres de motivação do devido processo legal e administrativo, inclusive o da universalidade da Jurisdição, o direito de petição *etc.* (todo o rol de garantias pertinentes do art. 5º; art. 37, caput, CF/88).

estrutural da norma tributária há uma maior densidade normativa de cunho constitucional, diferentemente do aspecto procedimental, em que talvez tenhamos a característica considerada “padrão” – em oposição às técnicas de sintetização que marcam a praticabilidade tributária – com um alicerce jurídico mais frágil, calcado em normas infraconstitucionais.

5.5.4.2.1 *Os limites iniciais da Analiticidade Normativa: a exigência de base de cálculo e alíquota no critério quantitativo do consequente normativo das normas de incidência tributária*

A doutrina – que podemos afirmar amplamente majoritária – entende que toda norma de incidência tributária possui ao menos os critérios da Regra-Matriz de Incidência do modelo original de PAULO DE BARROS CARVALHO.¹⁶⁴² Dentre eles, o que nos parece mais relevante para a discussão sobre a Analiticidade/Sintetização são os aspectos atinentes ao critério quantitativo e à sujeição passiva (parcela do critério pessoal) do consequente normativo, tendo em vista que os critérios da hipótese tributária apenas refletem questões muito elementares da descrição fática e não vislumbramos que, em relação à técnica que ora analisamos, impliquem questões problemáticas (muito presentes, pelo contrário, no caso da Generalização).¹⁶⁴³

O critério quantitativo do consequente seria formado, sempre, por uma base de cálculo e uma alíquota, num ideal padronizado. A base de cálculo a dimensionar economicamente a hipótese tributária, em atendimento à Capacidade Contributiva em seu sentido objetivo; a alíquota, que, nas palavras de BARROS CARVALHO, é “elemento auxiliar” teria “existência [...] intimamente ilaqueada à base de cálculo, com a qual define a postura numérica da dívida”.¹⁶⁴⁴ Nesse sentido ideal, a base de cálculo deveria ser expressa em pecúnia, e a alíquota em percentual, dando-nos idealmente a medida da riqueza tributada e a

¹⁶⁴² Veja-se a subseção 2.2, *supra*.

¹⁶⁴³ Na hipótese tributária os três critérios da proposta clássica da Regra-Matriz de Incidência, por sua própria natureza e elementaridade, não permitem sua sintetização por aglutinação: a descrição de um fato exige, no mínimo, a indicação dele com os limites espaço-temporais – a que incluiríamos o aspecto subjetivo, em discussão que não vem ao caso agora. Cf. CUNHA, Carlos Renato. **O Simples Nacional...**, *op. cit.*, p. 101-109; CUNHA, Carlos Renato. Da regra-matriz de incidência tributária à regra-matriz normativa. **Revista de Direito Tributário Contemporâneo**, São Paulo: RT, ano 2, n. 4, jan./fev. 2017, p. 174-183. O uso da elipse é algo bastante comum em relação ao critério espacial, mas que há muito a dogmática já desvelou: no caso de omissão dos enunciados normativos, será ele equivalente ao âmbito de validade territorial da norma. Cf. CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso...**, *op. cit.*, p. 283-285. No critério pessoal do consequente normativo, a sujeição ativa também comumente é expressa por meio de elipse na textualidade expressa: em tais casos, entende-se que o sujeito ativo será o titular da competência tributária, o que parece defluir da coerência sistêmica e aparece impresso na literalidade do art. 119 do CTN como uma *regra geral*.

¹⁶⁴⁴ CARVALHO, Paulo de Barros. **Teoria...**, *op. cit.*, p. 180. Veja-se também: CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso...**, *op. cit.*, p. 351-352.

cota-parte dela que deveria ser levada ao Estado.¹⁶⁴⁵ É a tributação *ad valorem*.¹⁶⁴⁶

Empiricamente, contudo, encontramos espécimes que desafiam essa visão ideal, como os tributos “fixos”, em que não se pode falar, propriamente, na existência de base de cálculo e de alíquota, os vários tipos de base de cálculo estimadas – que não medem a materialidade de forma individualizada¹⁶⁴⁷ – ou mesmo nos casos de alíquotas fixadas em valor pecuniário, que modificam a estrutura de aplicação da Capacidade Contributiva da forma como exposto acima. Esta fauna tributária insiste em colocar em xeque a estrutura idealizada que serve tão bem para uma explicação simplificada, didática, da maior parte das normas de incidência tributária. A reação da dogmática diante dela é, na grande maioria dos casos, a automática acusação da inconstitucionalidade – salvo em outros exemplos de quantificação complexa em que há diferentes soluções teóricas, como no ICMS, no IPI e no IR.

Quais são os limites estruturais em relação ao critério quantitativo que encontramos em nosso direito positivo? A expressão “base de cálculo” aparece oito vezes no Texto Constitucional no sentido que nos interessa e descontado o ADCT¹⁶⁴⁸, mas as menções que interessam para o que aqui tratamos são as dos artigos 145, 146 e 154; a palavra “alíquota” aparece bem mais¹⁶⁴⁹, mas a previsão que nos interessa para o tema aqui tratado é, unicamente, a do art. 149, § 2º, III, que faz menção explícita a alíquotas *ad valorem* e específicas. O art. 97 do CTN também faz menção expressa tanto à base de cálculo quanto à alíquota. Além disso, pela compreensão consensual do sentido de capacidade contributiva a exigir a tributação de um signo presuntivo de riqueza no caso dos tributos não-vinculados e, portanto, pelo papel que jogaria a base de cálculo nesse objetivo, o próprio princípio em questão não pode ser olvidado ao tratar de tais fronteiras.

Em primeiro lugar nota-se que o Constituinte deu relevância à existência da base de

¹⁶⁴⁵ “A ideia de que o legislador dispõe de opções para definição da base de cálculo dos impostos e contribuições, com fato gerador típico daqueles, não é aceita por boa parte da doutrina, como que enxergando, além da regra da capacidade contributiva referente à escolha do fato gerador, uma segunda regra impondo a definição da base de cálculo mais estritamente detalhada que houver, em uma espécie de assunção de que a base de cálculo é uma única possível e espelha a exata quantificação do fato gerador, que seria também única”. Cf. ROCHA, Paulo Victor Vieira da. **Substituição...**, *op. cit.*, p. 60.

¹⁶⁴⁶ Para AIRES BARRETO, a tributação *ad valorem* é imposição do Princípio da Capacidade Contributiva. Cf. BARRETO, Aires Fernandino. **Base de Cálculo, Alíquota e Princípios Constitucionais**. São Paulo: RT, 1986, p. 96-97. Note-se que a Constituição Federal possui uma autorização expressa para a utilização de alíquotas específicas em relação a contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico no art. 149, § 2º, III, “b”, por inclusão da EC 33/2001. Trata-se de mais um exemplo de permissão forte do Texto Constitucional para a utilização de um método de praticabilidade tributária.

¹⁶⁴⁷ SCHOUERI alude à possibilidade de bases de cálculo *praenumerando* e *postnumerando*. No primeiro caso, tem-se a utilização de medições presumidas. Cf. SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário**, *op. cit.*, p. 457-458.

¹⁶⁴⁸ Veja-se: art. 145, § 2º; art. 146, III, “a”; art. 150, §§ 1º e 6º; art. 154, I; art. 155, § 2º, XI e XII, “i”, art. 195, § 9º, CF/88.

¹⁶⁴⁹ Veja-se: art. 149, § 2º, III; art. 153, § 1º, § 4º, I e § 5º; art. 155, § 1º, IV, § 2º, IV, V, “a” e “b”, VI, VII e VIII, § 4º, IV, § 6º, I e II; art. 156, § 1º, II, § 3º, I; art. 177, § 4º, I; art. 195, §§ 8º e 9º, CF/88.

cálculo e da alíquota. Mas, talvez, não num sentido tão estrito como se tem entendido tradicionalmente. É que se costuma apontar como fundamentos para a exigência desses dois elementos quantitativos em todos os tributos – para além da capacidade contributiva – alguns dispositivos constitucionais em especial: a vedação de que as taxas tenham base de cálculo de impostos (art. 145, § 2º, CF/88); a previsão de que compete às normas gerais definir as bases de cálculos dos impostos (art. 146, III, “a”, CF/88) e a vedação de instituição de impostos com fundamento na competência tributária residual com base de cálculo já prevista (art. 154, I, CF/88), o que acaba por se estender às contribuições por força do artigo 195, § 6º, CF/88.

O que nos parece ser possível construir dos enunciados textuais mencionados, somados à noção de capacidade contributiva como critério de medição da igualdade que, como fixamos anteriormente, é aplicável precipuamente aos tributos não-vinculados, é que **a existência de “base de cálculo” e “alíquota” é constitucionalmente exigida no caso dos impostos, de contribuições e de empréstimos compulsórios de materialidade não-vinculada. E só.**

Explicuemos. A vedação constitucional de repetição de “base de cálculo” para a competência tributária residual é prevista para os casos de impostos (art. 154, I, CF) e, coerentemente, para contribuições sociais (art. 195, § 6º, CF); vale dizer, *a fortiori*, trata-se de previsão típica para tributos não-vinculados o que se corrobora, no segundo caso, pelas materialidades arroladas constitucionalmente. Em relação às taxas – e, por arrastamento, aos tributos vinculados – a vedação é de utilização de base de cálculo típica de tributos não-vinculados (art. 145, § 2º, CF).¹⁶⁵⁰ Do conjunto de tais enunciados não se pode deduzir que todo tributo vinculado deve ter base de cálculo e alíquota; apenas que, caso as possuam, não podem ser elas típicas dos tributos não-vinculados.¹⁶⁵¹ O que queremos dizer é que, a nosso ver, **o Texto Constitucional exige a utilização, na norma de incidência tributária, de base de cálculo e alíquota para os tributos não-vinculados, como elementos essenciais para a medição da capacidade contributiva objetiva e subjetiva; em relação aos tributos vinculados, não existe tal exigência, tratando-se de uma faculdade do legislador e existindo, portanto, uma maior liberdade na configuração do critério quantitativo do consequente normativo.**

Obviamente que de algum modo os **tributos vinculados** deverão ser calculados de modo a mensurar a atividade estatal, não sendo possível imaginar um espaço de arbítrio do legislador no âmbito do ordenamento jurídico brasileiro. O que reiteramos é que tal cálculo

¹⁶⁵⁰ Que pode ser lida como proibição de impor taxas de acordo com a capacidade contributiva do contribuinte. Cf. ROCHA, Paulo Victor Vieira da. **Substituição...**, *op. cit.*, p. 89.

¹⁶⁵¹ Em sentido próximo ao que defendemos: PEREIRA FILHO, Luiz Alberto. **Impostos e Preços**. 2. ed. rev. atual. Curitiba: Juruá, 2009, p. 118-120.

não necessariamente precisará transparecer na própria norma de incidência tributária sob a forma de uma multiplicação entre uma base de cálculo e uma alíquota, até mesmo porque o que se está a medir no âmbito de tal classe de tributos não é a riqueza do particular, mas o custo da atividade estatal no âmbito da retributividade.¹⁶⁵²

Desta forma, o valor fixado para tais tributos deverá estar calcado em um plausível cálculo do custo de tais atividades em relação ao beneficiário – decorrência, em relação à prestação de serviços públicos, dos requisitos de especificidade e de divisibilidade arrolados pelo art. 145, II, CF¹⁶⁵³ –, sob pena de inobservância dos limites constitucionais; mas a forma com a qual referido cálculo será expresso no âmbito legal encontra-se dentro de uma margem de discricionariedade muito mais ampla do que no caso dos tributos não-vinculados, de antemão por não se exigir, constitucionalmente, uma individualização completa, como já expusemos: trata-se de caso de padronização substancial.¹⁶⁵⁴ Aqui há espaço para cálculos aproximados, generalizados, ou, nas palavras de SACHA CALMON NAVARRO COELHO, para a “embaraçosa” técnica utilizada na precificação das taxas, o *forfait*.¹⁶⁵⁵ O uso da generalização

¹⁶⁵² “Portanto, tratando-se de taxas, a solução para o cálculo do valor do tributo é bastante dificultosa. Além de não possuírem como fato gerador um elemento considerado riqueza, bem sabemos da dificuldade de se apreciar economicamente o valor da atividade estatal em relação ao contribuinte”. Cf. MORAES, Bernardo Ribeiro de. **A Taxa...**, *op. cit.*, p. 110-111.

¹⁶⁵³ “[...] um serviço público é específico quando há individualização no oferecimento da utilidade e na forma como é prestada” [...] “Divisibilidade”, por sua vez, significa a possibilidade de mensurar o serviço efetivamente prestado ou posto à disposição de cada contribuinte”. Cf. CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário, linguagem...**, *op. cit.*, p. 699. “Fica claro que o requisito constitucional é que seja possível destacar-se unidades de utilização (o que supõe que o serviço seja divisível, como o estabelece a Constituição, como condição de remunerabilidade por taxa), para fruição individual pelos administrados. Cada utente deverá pagar na medida da utilização”. Cf. COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Teoria Geral do Tributo, da Interpretação e da Exoneração Tributária**: o significado do art. 116, parágrafo único, do CTN. 3. ed. São Paulo: Dialética, 2003, p. 152. Veja-se também PEREIRA FILHO, Luiz Alberto. **Taxas...**, *op. cit.*, p. 97-101.

¹⁶⁵⁴ Veja-se a subseção 5.5.3.3 *supra*.

¹⁶⁵⁵ “Nesses casos [taxas fixas], presume-se que a base de cálculo mede os custos da atividade estatal pela sobreprestação do serviço público requerido, a *forfait*. O problema tampouco surge nas taxas que admitem medições objetivas e controláveis por unidade de serviço prestado. [...] Mesmo nos casos de fixação proporcional de taxas pela complexidade presumida do sobreesforço estatal não fazem aflorar a questão. Noutras palavras, não ofende a teoria das taxas a prefeitura cobrar mais ou menos para conceder alvarás de construção. É que umas plantas, por serem mais complexas e volumosas, requerem esforços maiores de atuação estatal. Costuma-se exigir paga maior por m², área total ou por número de andares”. Cf. COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso...**, *op. cit.*, p. 78. [esclarecemos entre colchetes]. CARRAZZA também considera possível a medição aproximada do custo da atividade estatal. Cf. CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso...**, *op. cit.*, p. 626. Afirma BARRETO: “[o] valor da atuação [estatal] poderá estar representado pelo custo efetivo, presumido, estimado, arbitrado ou social da atuação [...]”. Cf. BARRETO, Aires. **Base...**, *op. cit.*, p. 66. “Avaliar o custo exato da atuação do Poder Público é, no geral, uma complexa empreitada, de modo que o legislador se vale, especialmente, de presunções a respeito da quantificação em cifras da prestação estatal”. Cf. MOREIRA, André Mendes; ESTANISLAU, César Vale. Taxas de Fiscalização e o Princípio da Equivalência: o caso do TFI e da TFF. In: SOUZA, Priscila (org.). CARVALHO, Paulo de Barros (coord.). Racionalização do Sistema Tributário: XIV Congresso Nacional de Estudos Tributários. São Paulo: Noeses, 2017, p. 17. “É certo que não é possível a identidade exata da base de cálculo com o custo do serviço. Basta imaginar que este se reduz na medida em que aumenta a quantidade de seus utentes, o que inviabiliza, em termos

como técnica de fixação do valor das taxas, por exemplo, não possui as mesmas limitações que expusemos em relação aos impostos. Até mesmo porque raramente será possível o pleno conhecimento do custo individualizado da atividade estatal para cada específico caso, de forma efetiva e concreta: o que se terá será uma aproximação com base em precificação que leva em conta as previsões orçamentárias para determinado órgão ou fundo ou, quando muito, uma média de despesas efetivamente realizadas em períodos anteriores. A corroborar tal ordem de ideias, tem-se a possibilidade de cobrança das taxas no caso de serviços potencialmente prestados aos contribuintes.

Com base nisso, consideramos perfeitamente possível que, na instituição de tributos vinculados, tenha-se o uso de valores fixos que equivalham ao cálculo já realizado pelo legislador quanto ao custo aproximado da atividade estatal, inclusive com eventuais diferenciações com base em critérios que indiquem um maior ou menor custo para cada caso concreto ou que permitam adequar o custo da atividade com base num determinado critério de medição (seja o número de passagens de um caminhão de lixo em cada rua, seja a metragem do estabelecimento objeto de fiscalização, seja, simplesmente, o número de documentos emitidos, por exemplo).¹⁶⁵⁶ Seria possível, também, a utilização de uma base de

práticos, um cálculo deste jaez. Mas que esse deve ser o critério norteador da busca de uma base de cálculo adequada às custas, não resta dúvidas. Dentro desse balizamento, com arrimo no critério da razoabilidade, o legislador deverá instituir como base impositiva aquele valor que melhor dimensione o fato jurídico tributário". Cf. VALVERDE, Gustavo Sampaio. A Inconstitucionalidade da Base de Cálculo das Custas Judiciais. *Revista Dialética de Direito Tributário*. São Paulo: Dialética, n. 47, ago. 1999, p. 41. "[...] deve haver uma proporção razoável entre o valor da taxa e o custo estatal incorrido na prestação do serviço ou no exercício do poder de polícia. Não se exige uma identidade, uma coincidência exata entre o valor arrecadado e os custos estatais, pois isso seria impossível: exige-se somente uma proporção razoável entre as duas grandezas". Cf. GODOI, Marciano Seabra de; CASTRO JÚNIOR, Paulo Honório. Considerações críticas sobre a nova taxa de controle, monitoramento e fiscalização das atividades de mineração em Minas Gerais (Lei Estadual nº 19.976, de 2011). *Revista Dialética de Direito Tributário*. São Paulo: Dialética, n. 209, fev. 2013), p. 112. Veja-se também: NOGUEIRA, Roberto Wagner Lima. Base de cálculo de taxa: mudança de paradigma. *Doutrina de Sacha Calmon Navarro Coêlho e o STF. Revista Tributária e de Finanças Públicas*, São Paulo: RT, n. 66, jan./fev. 2006, p. 7-9; TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado...*, op. cit., p. 448; LACOMBE, Américo Masset. Taxa e Preço Público. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). **Caderno de Pesquisas Tributárias nº 10: Taxa e Preço Público**. São Paulo: Centro de estudos de Extensão Universitária/Resenha Tributária, 1985, p. 22; BRITO, Edvaldo. Critérios para distinção entre Taxa e Preço. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). **Caderno de Pesquisas Tributárias nº 10...**, op. cit., p. 80-82; CANTO, Gilberto de Ulhôa. Taxa e Preço Público. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). **Caderno de Pesquisas Tributárias nº 10...**, op. cit., p. 107-110; GUIMARÃES, Ylves José de Miranda. Taxa e Preço Público. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). **Caderno de Pesquisas Tributárias nº 10...**, op. cit. p. 318-319; DENARI, Zelmo. Taxas e Preços. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). **Caderno de Pesquisas Tributárias nº 10...**, op. cit., p. 347-348; MANEIRA, Eduardo. **Base de Cálculo Presumida**. 2002. Tese (Doutorado em Direito Tributário) – Universidade Federal de Minas Gerais, Belo Horizonte, UFMG, 2002, p. 129 e p. 171-172; ALEXANDRE, Ricardo. *Direito...* op. cit., p. 53.

¹⁶⁵⁶ Com o que concordam também, com outras palavras, GERALDO ATALIBA, SACHA CALMON, LUIZ ALBERTO PEREIRA FILHO, ANDRÉ MOREIRA e CÉSAR ESTANISLAU: "De tudo que vem sendo exposto, já se vê que alíquota não é conceito igualmente aplicável a todos os tributos. Base impositiva todos os impostos e algumas contribuições e taxas a têm, enquanto em inúmeros casos, não há cálculo a ser feito (contribuições e taxas fixas). [...] Muitas taxas não têm alíquota. A lei, nesses casos,

cálculo prevista genericamente em lei (o valor do custo total do serviço público num determinado período, por exemplo), a que se somaria uma alíquota que indicaria a cota-parte cabível ao sujeito passivo tributário (uma medida da divisão de tal custo), que seriam aplicadas pelo Estado no caso concreto.¹⁶⁵⁷ Esta última opção, que pareceria a ideal segundo a visão doutrinária, é de rara utilização prática.

Poder-se-ia argumentar que diante do que expusemos também haveria sempre uma base de cálculo e uma alíquota nas taxas e, se assim pensarmos, parece-nos que correta estaria a visão de AIRES BARRETO ao invés da de PAULO DE BARROS CARVALHO: o valor fixado seria a base de cálculo e a alíquota seria a unidade de medida, e não o contrário.¹⁶⁵⁸ Aqui cremos ser de suma importância uma atividade de desambiguação em relação a tais vocábulos.

Quando falamos de “base de cálculo”, referimos o elemento do consequente normativo que serve para a medição econômica da materialidade tributária da hipótese da norma de incidência; em relação à “alíquota”, mencionamos o elemento que indica qual a fração da riqueza medida pela base de cálculo que deverá ser entregue ao Estado.¹⁶⁵⁹ Na norma individual e concreta de aplicação, como a constante num lançamento tributário, teremos a indicação do montante pecuniário a ser recolhido mas, por força do dever de motivação dos atos administrativos, deve haver a indicação da “base calculada” como expressão concreta da previsão legal genérica “base de cálculo” e a “alíquota aplicada”, a indicar a fração efetivamente utilizada no caso concreto, a fundamentarem o cálculo do valor

dispensa essa técnica e já estabelece o quantum devido, antecipadamente (pedágio, certidões, etc.)”. Cf. ATALIBA, Geraldo. **Hipótese...**, *op. cit.*, p. 117. “Leviano seria olvidar, ainda, que parcela considerável das taxas adota o modelo fixo de tributo, o que implica a predeterminação dos valores a serem cobrados do contribuinte. Apesar da discordância de algumas vozes na doutrina, não há, nessas hipóteses, base de cálculo ou alíquota, visto que desnecessária é qualquer operação para a quantificação do tributo devido, já tabelado legislativamente”. Cf. MOREIRA, André Mendes; ESTANISLAU, César Vale. **Taxas...**, *op. cit.*, p.18-19. Veja-se também: COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Teoria...**, *op. cit.*, p. 99. PEREIRA FILHO, Luiz Alberto. **Taxas...**, *op. cit.*, p. 122-123. Não à toa, JARACH identifica parte das *poll taxes* americanas como verdadeiras taxas, como “condição” e “contraprestação do gozo de um direito público”. Cf. JARACH, Dino. **O fato impositivo...**, *op. cit.*, p. 136.

¹⁶⁵⁷ Note-se a distinção analítica de BARRETO: a alíquota é um critério para atribuição da parcela da riqueza ao Estado. Cf. BARRETO, Aires Fernandino. **Base...**, *op. cit.*, p. 93. O mesmo autor defende a mesma sistemática para as taxas, entendendo que o cálculo do valor do custo da atividade estatal é base calculada, não base de cálculo, não estando sujeita à reserva legal. Cf. BARRETO, Aires Fernandino. **Base...**, *op. cit.*, p. 107-108.

¹⁶⁵⁸ “A base de cálculo das taxas é sempre o valor da atuação do Poder Pública que enseja a taxa. Em sendo o valor, este só pode ser expresso em cruzados, por unidade de atuação. As unidades de medida (metro quadrado, testada, alqueire, exemplificativamente) são as alíquotas das taxas”. Cf. BARRETO, Aires Fernandino. **Base...**, *op. cit.*, p. 67. Veja-se também p. 91-92.

¹⁶⁵⁹ CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário: fundamentos...**, *op. cit.*, p. 171. Referido autor aponta três funções à base de cálculo e à base calculada: a) a mensuradora, atinente à medição das proporções do critério material da hipótese/fato; b) a objetiva: referente à composição da determinação da dívida e c) a comparativa: confirmando, infirmando ou afirmando a hipótese tributária/fato jurídico tributário.

prescrito.¹⁶⁶⁰ Também por meio da reconstrução racional da norma individual e concreta, faz-se possível encontrar a “alíquota efetiva”, que é a que, em fatos, indica a fração da base calculada que está sendo levada aos cofres estatais, que pode distinguir-se da “alíquota nominal” que é a indicada formalmente com base na previsão legal:¹⁶⁶¹ é que em casos de uso de técnicas como a de alíquotas progressivas, regressivas ou diferenciadas, ou ainda de deduções de base de cálculo, sói ocorrer uma gradação de aplicação que leve à entrega ao Estado de um percentual da base calculada diversa da indicada nominalmente; essa é, aliás, a própria intenção do legislador em tais casos por razões diversas como o atendimento a uma noção de capacidade contributiva ou a questões extrafiscais diversas.¹⁶⁶²

Quando, numa taxa, tem-se a indicação legal de um valor pecuniário fixo a que se agrega um elemento de medição qualquer, como a metragem do estabelecimento fiscalizado, somente com muito esforço poder-se-ia considerar que teríamos uma “base de cálculo” e uma “alíquota” nos sentidos acima indicados. O ideal seria a utilização de nomes diversos, pois são institutos diversos, evitando a ambiguidade; AIRES BARRETO apresentou interessantíssima classificação nesse sentido.¹⁶⁶³ Ora, o valor fixo não é nem uma “base de cálculo” a medir a materialidade economicamente, muito menos uma “alíquota”, no sentido de indicação da fração a ser entregue ao Estado em relação à base de cálculo (porque já é parte da base calculada, indicando o cálculo do valor do custo concreto da atividade estatal prevista diretamente em lei para determinada unidade de medida); a medida utilizada para o cálculo também não se enquadra nem como “base de cálculo” nem como “alíquota” no sentido paradigmático acima indicado (porque apenas serve para indicar a intensidade da atividade estatal a ser apurada no caso concreto). Vale dizer, são eles elementos do critério quantitativo que não se adequam perfeitamente às definições de “base de cálculo” e de “alíquota” no sentido clássico.

¹⁶⁶⁰ Recordamos que a distinção entre “base de cálculo” e “base calculada” foi realizada por AIRES BARRETO. Cf. BARRETO, Aires Fernandino. **Base...**, *op. cit.*, p. 90 *et seq.* Veja-se também: ATALIBA, Geraldo. **Hipótese...**, *op. cit.*, p. 108; CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário: fundamentos...**, *op. cit.*, p. 171-178. Vide a subseção 3.2.3.1 *supra* (nota 1019).

¹⁶⁶¹ AIRES BARRETO apresenta análoga distinção entre “alíquota explícita (preliminar)” e “alíquota implícita (final)”, a primeira ligada à base de cálculo e a segunda à base calculada. Cf. BARRETO, Aires Fernandino. **Base...**, *op. cit.*, p. 82-83.

¹⁶⁶² “[...] ‘alíquotas progressivas’ para nominar aquelas que aumentam à medida que cresce a base calculada, ou também ‘alíquotas regressivas’, como as que variam, para menor, consoante o crescimento da base calculada, a partir de determinado piso”. Cf. CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário: fundamentos...**, *op. cit.*, p. 182. BARRETO alude à possibilidade de alíquotas proporcionais, progressivas simples e graduadas (as primeiras, aplicáveis a toda a matéria tributável e as segundas, a determinadas parcelas; regressivas e “progressivas-regressivas, ou, também, em alíquotas progressivo-proporcionais e, por isso mesmo, a partir de certo ponto, regressivas”. Cf. BARRETO, Aires Fernandino. **Base...**, *op. cit.*, p. 92-93.

¹⁶⁶³ O referido autor fala de bases de cálculo diretas (preço) e indiretas, de primeiro grau (valor) e de segundo grau (unidades de medida), com a possibilidade de transformação das indiretas em diretas. Cf. BARRETO, Aires Fernandino. **Base...**, *op. cit.*, p. 49.

Aqui convém recordar as preciosas lições de SACHA CALMON NAVARRO COELHO, sobre a impossibilidade de redução do critério quantitativo do consequente normativo à dualidade acima exposta, tendo em vista a possibilidade de opção normativa pela prescindibilidade de base de cálculo e de alíquota e/ou a existência de elementos mais complexos de quantificação, tais como adições e subtrações diversas.¹⁶⁶⁴ Por tal razão, referido autor prefere a expressão “base imponible” utilizada por GERALDO ATALIBA, eis que há tributos que não permitiriam cálculo.¹⁶⁶⁵

Concordamos em gênero com as conclusões de COELHO, ainda que não com todas as consequências por ele apontadas, em especial em relação à norma de incidência do ICMS, tendo em vista as contundentes – e a nosso ver acertadas – críticas feitas por JOSÉ ROBERTO VIEIRA, que já mencionamos, assim como também não vislumbramos uma liberdade total para a utilização de valores fixos no direito tributário brasileiro.¹⁶⁶⁶

Poderíamos condensar as regras por nós construídas sobre a estrutura constitucionalmente exigida para o critério quantitativo das normas de incidência tributária, do modo seguinte: a) **as normas de incidência dos tributos não-vinculados devem conter, no mínimo, uma base de cálculo que meça em pecúnia a riqueza tributada e uma alíquota que indique a fração da riqueza a ser entregue ao Estado, podendo existir elementos outros a tornar o cálculo mais complexo**, como deduções, adições, alíquotas diferenciadas etc. e b) **as normas de incidência dos tributos vinculados podem ter no critério quantitativo elementos diversos de quantificação que indiquem o custo individualizado da atividade estatal**, inclusive base de cálculo e alíquota, que não são, contudo obrigatórias, podendo ainda ser utilizado o método de fixação direta do montante devido (tributação fixa).

Desse modo, em relação ao modo padrão de aplicação normativa mais consensual no seio da dogmática, já não verificamos maiores problemas em técnicas de praticabilidade que fujam da analiticidade em relação aos **tributos vinculados**, que podem ser criadas com critérios quantitativos bastante heterodoxos, por assim dizer, em relação ao comumente esperado.

A situação é diversa em relação aos **tributos não-vinculados**, como visto. Sobre eles, tratemos de alguns casos empíricos que merecem aprofundamento. Façamos, por

¹⁶⁶⁴ “Ora, se após a aplicação da alíquota sobre a base de cálculo ainda restam adições, deduções e cálculos a fazer para se chegar ao quantum devido, então é porque o aspecto quantitativo da consequência endonormativa não se reduz a esses dois elementos (seria, aliás, simplório que assim fosse, invariavelmente). Vimos já que em alguns casos nem sequer são necessárias a base de cálculo e a alíquota. Vale dizer, são prescindíveis. Noutros casos não são suficientes”. Cf. COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Teoria...**, *op. cit.*, p. 99.

¹⁶⁶⁵ *Ibidem*, p. 225 (nota 46). Sobre a expressão “base imponible”, veja-se: ATALIBA, Geraldo. **Hipótese...**, *op. cit.*, p. 108 e p. 117.

¹⁶⁶⁶ Vide subseção 4.4.3.2.2, *supra*.

primeiro, dos tributos com alíquota específica, de uso raro no Brasil nos dias atuais.¹⁶⁶⁷ PAULO DE BARROS CARVALHO trata deles sem vislumbrar problemas, como algo normal, mera espécie diferente de alíquota, que poderia aparecer em forma percentual, fracionária ou em dinheiro, expressando opinião com que a dogmática parece concordar ou, ao menos, não problematizar.¹⁶⁶⁸ cremos que uma detida reflexão diante dos influxos da capacidade contributiva exige ao menos a manutenção do espírito de espanto, pois seus efeitos jurídicos nada têm de irrelevantes. É que nos tributos não-vinculados, como exposto, tributa-se fato signo presuntivo de riqueza do contribuinte que deve ser devidamente avaliado, mensurado por meio da base de cálculo, tudo como expressão da capacidade contributiva objetiva. Ao fazê-lo e ao dosar a parcela da riqueza que deverá ser levada ao Estado por meio da alíquota, tem-se as ferramentas para verificação do atendimento à capacidade contributiva subjetiva. É nesse sentido que, como mencionamos, vislumbramos o que vem a ser uma “base de cálculo” e uma “alíquota” por excelência.

Quando se utilizam técnicas diversas disso, o atendimento à capacidade contributiva fica, *a priori*, comprometido. Ora, um imposto que incida com um valor fixo sobre a metragem de tecido vendida não está a medir diretamente a riqueza tributada (o preço da venda); preferível seria, como dissemos, que nem se denominassem os elementos de cálculo

¹⁶⁶⁷ “Distingue-se a alíquota *ad valorem* da chamada alíquota específica porque aquela – *ad valorem* – é percentual a incidir sobre determinada base de cálculo, enquanto esta – a específica – consiste num determinado montante em dinheiro por unidade de medida do produto (quantidade, peso ou volume), bastando verificar a medida e multiplicar pela quantia indicada”. Cf. PAULSEN, Leandro; VELLOSO, Andrei Pitten. **Contribuições...**, *op. cit.*, p. 225.

¹⁶⁶⁸ CARVALHO, Paulo de Barros. **Teoria...**, *op. cit.*, p. 180. “Inferre-se do exposto que as alíquotas podem assumir duas feições: a) um valor monetário fixo, ou variável em função de escalas progressivas da base de cálculo [...]; ou b) uma fração, percentual ou não, da base de cálculo (que neste caso será representada por quantia monetária).” Cf. CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso...**, *op. cit.*, p. 352. “Juridicamente, a base imponible é um atributo do aspecto material da h.i., dimensível de algum modo: é o conceito de peso, volume, comprimento, largura, altura, valor, preço, custo, perímetro, capacidade, superfície, grossura ou qualquer outro atributo de tamanho ou grandeza mensuráveis do próprio aspecto material da h.i.” e “Se – como é, hoje, raro – a base imponible for outra (peso, volume, tamanho, capacidade etc.) já a alíquota deverá ser expressa diretamente em dinheiro, cuja expressão numérica será multiplicada pela base imponible”. Cf. ATALIBA, Geraldo. **Hipótese...**, *op. cit.*, p. 109 e p. 114. “A título de esclarecimento, é bom que se diga que a base de cálculo não precisa ser expressa em termos financeiros, nem a alíquota será sempre um percentual. Há tributos em que a alíquota é fixa, já expressa em moeda, quando a base de cálculo passará a ser uma quantificação de determinadas situações”. Cf. SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário**, *op. cit.*, p. 455 e p. 470. “É certo que em casos de resto pouco freqüentes, a alíquota é o único elemento de quantificação dos efeitos prescritos na norma: sucede isto precisamente nos tributos fixos. Mas, sempre que o tributo seja variável, a referida quantificação pressupõe, para além da alíquota, ao menos outro elemento que sirva como ponto de referência desta. Tal elemento quantitativo pode ser formulado pela lei independentemente de seu valor – seja ou não concretamente avaliável em dinheiro – antes com base noutro critério de medida, como a superfície, o volume ou o peso, de tal modo que o quantitativo da prestação tributária decorrerá da aplicação de uma taxa específica a cada unidade de medida [...]”. Cf. XAVIER, Alberto. **Os Princípios...**, *op. cit.*, p. 79. “Há um certo tipo de tributo que não possui alíquota, pois incide por quantia fixa previamente determinada na lei”. Cf. TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado...**, *op. cit.*, p. 448.

utilizados com o mesmo nome da tributação *ad valorem*, dada suas diferentes naturezas jurídicas, sendo necessário, no mínimo, uma desambiguação sempre que feita referência aos vocábulos. Dissemos que tal técnica não mede *diretamente* o preço da venda. Mas é possível a reconstrução racional da norma de incidência para a verificação, no caso concreto, da alíquota efetiva utilizada, enquanto valor que deverá o sujeito passivo entregar ao Estado.¹⁶⁶⁹ Indiretamente, ao tributar o valor do metro de tecido, tem-se um *forfait* em relação ao percentual da riqueza a ser entregue aos cofres estatais, com cálculos traduzíveis para o modo *ad valorem* e que permitem a averiguação do atendimento à capacidade contributiva e da vedação do confisco. Pode-se olhar através do enunciado do texto legal para se enxergar além, na construção do sentido normativo.

O efeito concreto da utilização de tal técnica – se não temperada por tabelas de alíquotas diferenciadas por algum critério – é a tributação regressiva: quanto maior a riqueza tributada (base de cálculo no sentido *ad valorem*), menor será a fração sobre ela que deverá ser entregue ao Estado; quanto menor o valor da riqueza, maior será a tributação. Claramente ela não atende a uma noção estrita de capacidade contributiva no sentido de tributar de forma mais intensa riquezas maiores; mas pode se adequar ao Texto Constitucional por razões extrafiscais, a depender da análise do caso concreto.

De outro lado, temos os tributos fixos, ou de capitação, amplamente rechaçados pela doutrina.¹⁶⁷⁰ Tratam-se de tributos que parecem não atender minimamente à capacidade contributiva por decorrerem da mera “existência física da pessoa”, nas palavras de JARACH, que lhes designa como uma “forma primitiva de tributo”.¹⁶⁷¹ Focamos aqui nos tributos não-vinculados, posto já termos exposto nossa opinião sobre a viabilidade da aplicação desta

¹⁶⁶⁹ Digamos que, num exemplo hipotético, o valor a ser exigido seja de R\$ 1,00 por metro de tecido. Se o preço da mercadoria, numa segunda-feira, for R\$ 10,00 por metro, se entregará ao Estado 10% da riqueza; se, no outro dia, o preço for de R\$ 20,00, tem-se uma tributação de 5%. E assim por diante.

¹⁶⁷⁰ CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário: fundamentos...**, *op. cit.*, p. 170; ATALIBA, Geraldo. **Hipótese...**, *op. cit.*, p. 108; JUSTEN FILHO, Marçal. **Sujeição Passiva Tributária**. Belém: CEJUP, 1986, p. 243; BARRETO, Aires Fernandino. **Base...**, *op. cit.*, p. 95-97; COSTA, Regina Helena. **Praticabilidade...**, *op. cit.*, p. 303; BECHO, Renato Lopes. **Lições...**, *op. cit.*, p. 413; ÁVILA, Humberto. **Sistema Constitucional Tributário**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2006, p. 368. São raras as manifestações favoráveis à técnica, dentre as quais pinçamos: MARTINS, Ives Gandra da Silva. A Função da Lei Complementar Tributária - Legalidade do Decreto nº 3.070/99 e da I.N. - SRF 060/99 - Possibilidade de Adoção de Imposto Fixo no Direito Tributário Brasileiro. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo: Dialética, n. 65, p. 146-162, fev. 2001, p. 153 *et seq.*; MANEIRA, Eduardo. **Base...**, *op. cit.*, p. 179-180. RICARDO LOBO TORRES afirma que existem impostos que incidem pela mera existência de pessoa sujeita ao poder tributário, considerando-os, contudo, injustos, se existe base de cálculo mensurável. Cf. TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado...**, *op. cit.*, p. 448; ROLON NETO, Sebastião. O ISS Fixo e a Lei Complementar n. 116/2003. **Revista Tributária e de Finanças Públicas**, São Paulo: RT, ano 11, n. 53, nov./dez. 2003, p. 73-74.

¹⁶⁷¹ JARACH, Dino. **O fato impositivo...**, *op. cit.*, p. 135. Referido autor recorda que os tributos de capitação são conhecidos como “impostos pessoais” na Suíça e como *poll taxes* nos Estados Unidos. Veja-se também: CANTO, Gilberto de Ulhôa. O Lançamento. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). **Caderno de Pesquisas Tributárias nº 12: Do Lançamento**. São Paulo: Centro de estudos de Extensão Universitária/Resenha Tributária, 1987, p. 6-7.

técnica aos vinculados, como forma de expressão normativa do cálculo do custo da atividade estatal previamente realizada e também sujeita a controle prévio ou a *posteriori*. Diante de todo o exposto, a necessidade de medição da riqueza tributada nos tributos não vinculados, aprioristicamente, a utilização da técnica da capitação em nosso sistema. Contudo, da mesma forma explicada em relação ao uso de alíquotas fixas, a forma do enunciado constante do texto de direito positivo pode ser reconstruída racionalmente de modo a se encontrar a tributação efetiva sobre a riqueza, razão pela qual não consideramos que a prática seja inconstitucional *tout court*. Isso é possível por um fenômeno linguístico-pragmático: o da **pressuposição** ou **acarretamento**. Ora, sendo a medição da riqueza por meio da capacidade contributiva uma exigência constitucional para os tributos não-vinculados, qualquer forma linguística utilizada pelo legislador pressupõe a referida medição – correta ou incorreta, o que depende do caso – e deve ser possível reconstruí-la pela *mens legis* ou pela *mens legislatoris* (o sentido do texto ou o sentido do emissor da norma construídos pelo intérprete).

Isso posto, tem-se técnica de praticabilidade que exige a verificação casuística para a verificação de efetivo atendimento ou não à capacidade contributiva, abstraindo as formas de expressão do legislador.¹⁶⁷² O resultado que se obterá com tal técnica será, do mesmo modo e sem temperamentos, uma tributação regressiva que pode vir a ser válida se atendidos os limites constitucionais para a utilização da extrafiscalidade.

Em suma, tais técnicas servem como fugas à analiticidade normativo-tributária, formas de praticabilidade localizadas no critério quantitativo do consequente da norma de incidência como meios de expressão simplificadas do intuito extrafiscal nos tributos não-vinculados. Pode-se reconstruir racionalmente a tributação *ad valorem* pressuposta em tais casos, para que se verifique, no caso concreto, a tributação efetiva e sua adequação à capacidade contributiva; o que se tem é a elipse da base de cálculo e da alíquota exigidas constitucionalmente, numa técnica de praticabilidade cuja validade depende da situação específica a ser analisada, pelo que não vislumbramos uma inconstitucionalidade nem uma validade *a priori*: tudo dependerá do “como” foi utilizada a técnica e de elementos atinentes ao fato jurídico tributário. Veremos com mais vagar, a seguir, alguns dos limites que cremos existir em nosso ordenamento jurídico para tanto.¹⁶⁷³

¹⁶⁷² Imagine-se um tributo sobre o faturamento de pequenos empresários que, para fins de simplificação tributária, seja fixado em R\$ 10,00 fixos por mês. Se o faturamento num dado mês for de R\$ 1 mil, a alíquota efetiva no sentido *ad valorem* será de 1%; se for de R\$ 2 mil, será de 0,5%, e assim por diante.

¹⁶⁷³ Veja-se o capítulo 6. Note-se que já AIRES BARRETO, em sua clássica obra sobre o tema, entendia existir uma elipse normativa: “Parece-nos, todavia, que, mesmo nesses casos [base de cálculo fixada em valor de medida], o verdadeiro critério é, ainda, uma vez, o valor. Antevemos aí um processo elíptico. A base de cálculo não é o metro, o litro, o alqueire, mas o valor, ou o custo, ou o preço por unidade de medida a ser entregue ao Estado”. Cf. BARRETO, Aires. **Base...**, *op. cit.*, p. 48-49.

5.5.4.2.2 Os limites iniciais da Analiticidade Procedimental

A Analiticidade Procedimental abarca dimensões bastante diversas, tais como a forma do cumprimento de obrigações tributárias ou do trâmite do processo administrativo.

Em relação à **forma de recolhimento de tributos**, cremos inexistir rígidos limites constitucionais, havendo, inclusive, uma permissão expressa para recolhimento unificado no caso da tributação diferenciada para pequenas empresas, no art. 146, III, “d” e seu Parágrafo Único.¹⁶⁷⁴ Trata-se, em rigor, de matéria com ampla margem de liberdade do legislador infraconstitucional para a criação de técnicas simplificadas em relação ao modo padrão ideal de pagamento individualizado dos créditos tributários.

Quanto à **dimensão procedimental de posituação**, os limites constitucionais são, também, muito tênues. Fato é que se estamos acostumados com a forma atualmente utilizada de constituição e de cobrança do crédito tributário, por ser ela tradicionalíssima, trata-se de fruto do direito positivo primordialmente infraconstitucional e pode, portanto, modificar-se de modo profundo com uma decisão do legislador – complementar ou ordinário, conforme o caso. A Constituição pouco diz sobre isso, não havendo limites tão claros: o que se tem é a proteção constitucional genérica formada pelo complexo do devido processo legal (art. 5º, LIV, CF/88), tais como as garantias da ampla defesa e do contraditório (art. 5º, LV, CF/88), do duplo grau de jurisdição (art. 5º, XXXV, CF/88), do direito de petição (art. 5º, XXXIV, “a”, CF/88) *etc.* Ou seja, deverá a legislação infraconstitucional garantir algum nível de devido processo legal. A intensidade e o “como” ficam em aberto. Havendo poucos limites, a aplicação de técnicas de praticabilidade em relação ao procedimento de exigência do tributo, quando contraposta à forma idealizada padrão, pode se dar de forma bastante intensa, por meio da **simplificação procedimental** e da **indução**.

A situação é diversa nos casos de **deslocamento sintático internormativo envolvendo a própria incidência tributária**, como se vê na substituição tributária, com limites conteudísticos decorrentes da noção de capacidade contributiva. Em relação à sujeição passiva tributária, a própria capacidade contributiva impõe um limite objetivo em relação ao uso de técnicas de Sintetização por Abreviação normativa: pressupõe-se um *a priori* normativo de que seja ele o “contribuinte”, o titular da riqueza tributada.¹⁶⁷⁵ Cremos ser possível a desconsideração normativa do “contribuinte” para que se imponha a exação diretamente a terceiro, a chamada substituição tributária, desde que a riqueza tributada

¹⁶⁷⁴ Em relação à inclusão, por meio de emenda constitucional, da previsão em questão, entendemos tenha sido necessária em face de se tratar de tributos de todos os níveis da Federação.

¹⁶⁷⁵ Por tal razão, entendemos não se tratarem de casos de praticabilidade tributária no sentido aqui exposto a generalidade das hipóteses de responsabilidade tributária (por transferência, de terceiros, a solidariedade *etc.*). Isso porque não existe simplificação de aplicação normativa: pode haver a busca de maior eficiência econômica/arrecadatória, mas não eficiência-procedimental.

continue sendo a do contribuinte, como aprofundaremos no momento apropriado.

Em relação aos **casos de Indução**, se há limites muito gerais de cunho constitucional, o mesmo não se pode afirmar em relação a previsões em normas gerais em matéria tributária. Com efeito, o art. 146, III, “b”, da CF/88 prevê que compete à lei complementar nacional estabelecer normas gerais sobre o “crédito” tributário e, com base em tal norma de competência constitucional há extensa regulação pelo CTN em relação a garantias e privilégios do crédito tributário (art. 183 a 208) que servem de limite ao legislador ordinário de todos os entes federativos – que é modificável por lei complementar mas que, ainda assim, servem de barreira a Sintetizações no atual contexto normativo.

Dentre elas, vê-se a necessidade de que a cobrança do crédito tributário seja realizada por meio de acesso ao Poder Judiciário, vale dizer, a inexistência do requisito da autoexecutoriedade do ato de lançamento tributário é fixada em normas gerais (artigos 174, Parágrafo Único, I; 185-A; 187; 203 e 206, CTN). Há nesse contexto, também, o limite material imposto pelo artigo 183, do CTN: o rol de garantias do crédito tributário constante do CTN é exemplificativo, contudo, outros casos somente poderão ser instituídos pelo legislador ordinário de cada ente federativo, desde que relacionadas à natureza e às características de determinado tributo.¹⁶⁷⁶ Veja-se, portanto, que a competência legislativa federal para tratar sobre direito processual (art. 22, I, CF/88) e a competência concorrente da União, DF e Estados para legislar sobre “procedimentos em matéria processual” (art. 24, XI, CF/88) não é ampla em relação à cobrança do crédito tributário, sujeita, por afetar a noção de Federalismo Fiscal, à regulação por lei complementar na forma do art. 146, III, “b”, CF/88).

¹⁶⁷⁶ DINIZ, Marcelo de Lima Castro. **Garantias e Privilégios do Crédito Tributário**. 2012. 367 f. Tese (Doutorado em Direito) – Pontifícia Universidade Católica, São Paulo, 2012, p. 117-118.

6 LIMITES DA PRATICABILIDADE TRIBUTÁRIA: ENTRE RACIONALIDADE, RESILIÊNCIA E ARGUMENTAÇÃO

6.1 ARISTÓTELES, SIDARTA, O CAMINHO DO MEIO E A “BOA” OU “MÁ” PRATICABILIDADE TRIBUTÁRIA: AS FRONTEIRAS EPISTEMOLÓGICAS NA INDICAÇÃO DE SEUS LIMITES

A reflexão sobre os limites aplicáveis às técnicas de praticabilidade tributária faz-nos pensar nas zonas de penumbra semântica perceptíveis na confluência do trilema axiológico de que vimos tratando até aqui. Se a “língua culta” de nosso Direito Tributário se encontra numa zona de clareza – e de validade aplicativa –, essa variação linguística que denominamos de “praticabilidade” se coloca num campo de incerteza, a exigir iluminação complementar pelo processo hermenêutico. Ao fazê-lo, perceberemos que a incerteza vai se transformando pouco a pouco em mais certezas, a diferenciar a “boa” e a “má” praticabilidade ou uma derivação linguística que é aceita como parte integrante da língua jurídico-tributária – uma variação vulgar – e outra forma de falar que ultrapassa os limites aceitáveis e já não é mais reconhecida como parte dessa mesma língua.

Com isso, partimos da Avocação, da Individualização e da Analiticidade da língua culta às respectivas Delegação, Generalização e Sintetização da praticabilidade válida. Mas estas podem, por assim dizer, degenerar em formas de fala inaceitáveis em nosso Direito, aproximadamente como no seguinte quadro:¹⁶⁷⁷

QUADRO 2 - MODO PADRÃO E PRATICABILIDADE VÁLIDA E INVÁLIDA

<i>Modo padrão</i>		<i>Praticabilidade válida</i>		<i>Praticabilidade inválida</i>
Avocação	➡	Delegação	➡	Usurpações e renúncias de competência
Individualização	➡	Generalização	➡	Engodos jurídicos
Analiticidade	➡	Sintetização	➡	Sanções Políticas, barbarismos e vulgarismos sintáticos e morfológicos

FONTE: O autor (2019).

Portanto, as formas válidas de praticabilidade encontram-se num meio termo entre a forma ortodoxa de aplicação normativa e formas inválidas de simplificação tributária. E mesmo a aceitação das formas válidas de praticabilidade exige uma exegese ponderada dos princípios constitucionais que lhe servem de principais limites; uma interpretação muito restrita levaria, incondicionalmente, à qualificação de inconstitucionalidade de tal modo de “falar”.

¹⁶⁷⁷ Note-se que as designações que demos às formas inválidas de praticabilidade são estipulativas, com exceção de uma, de uso corrente nos auditórios da dogmática e da jurisprudência: a “sanção política”, de que trataremos com mais vagar na subseção 6.4.5.5, *infra*.

Talvez, o caminho da “virtude” científica que permita bem compreender esse fenômeno esteja, mesmo, no caminho do meio. Impossível não recordar dos ensinamentos milenares de ARISTÓTELES (384 a 322 a.C.) sobre o justo ser o ponto intermediário, o proporcional, o ponto equidistante entre dois extremos, ideia que também aparece, sob um aspecto místico, nos ensinamentos anteriores de Sidarta Gautama, o Buda (563-480 a.C. aprox.) e sua prédica sobre o caminho do meio.¹⁶⁷⁸

Percebe-se que o que fizemos no capítulo anterior em relação aos princípios da Segurança Jurídica e da Igualdade, em muito se aproxima a um labor sintático-semântico de apresentação de seus sentidos possíveis – sem a pretensão de esgotá-los, obviamente. Até determinado ponto, o que fizemos foi apresentar a moldura normativa de tais princípios, no estilo kelseniano: apresentar suas múltiplas variáveis interpretativas, sem afirmar que uma delas é a definitivamente “correta”.

Fossemos adotar a metodologia da Teoria Pura do Direito em sua forma radical, nosso labor teria se encerrado com uma afirmação simples: a praticabilidade é isso e seus limites principais são a Segurança Jurídica e a Igualdade, em suas variadas expressões, podendo haver várias soluções extraíveis dos textos de direito positivo, soluções estas que somente serão tomadas pelos aplicadores (intérpretes autênticos). Nada mais diríamos porque adentraríamos no campo da política do direito ao afirmar qual seria a interpretação correta ou a resposta única. Dentro da moldura construída, percebe-se, nem todas as soluções são possíveis, mas ainda assim são muitas. Os níveis possíveis de delegação, generalização e sintetização normativas variam conforme varie a interpretação do exegeta.

O trabalho estaria cientificamente correto, mas cremos, seria pragmaticamente pouco relevante (ainda que legítimo, porque consideramos que a pesquisa pura é importante). Talvez o leitor ficasse frustrado. Todavia, dissemos inicialmente que nossa metodologia abrangeria, dentro do possível, uma semiótica completa sobre o tema, abarcando também o aspecto semântico-pragmático.¹⁶⁷⁹ Desse modo, o que iremos fazer doravante é tentar indicar

¹⁶⁷⁸ ARISTÓTELES. *Ética...*, *op. cit.*, p. 108-110; GONÇALVES, Ricardo Mendes (org.). **Textos budistas e zen-budistas**. 3. ed. rev. ampl. São Paulo: Cultrix, 1999, p. 43-44; SEVERINO, Roque Enrique. **Manual de Budismo**. São Paulo: Edição de Autor, 2011, p. 18. Segundo os ensinamentos budistas, SIDARTA GAUTAMA teria ensinado ao monge Sona que “[a]plicação demasiada traz inquietação à mente e folga demasiada traz negligência. É necessário seguir o Caminho Médio entre esses dois extremos”. Cf. GONÇALVES, Ricardo Mendes (org.). **Textos...**, *op. cit.*, p. 44.

¹⁶⁷⁹ Se adotássemos uma busca da verdade pragmática, teríamos duas possibilidades: a) verificar como efetivamente as técnicas sob estudo são aplicadas, numa espécie de realismo jurídico que considerasse como direito somente aquilo que fosse efetivamente aplicado pelo Estado como um todo. Nesse caso, poderíamos dizer já de antemão que todas as técnicas de praticabilidade são válidas e não ofenderiam a Segurança Jurídica e a Igualdade da forma como elas são interpretadas pelo Poder Executivo; e poderíamos indicar várias delas como lícitas e outras tantas como ilícitas, sem qualquer coerência e garantia de aplicação em casos futuros, pela interpretação do trilema casuisticamente por parte do Poder Judiciário – sem contar os casos de praticabilidade que ainda não foram objeto de pronunciamento judicial, que quedariam sem resposta. Bastaria uma

alguns limites básicos para as técnicas de praticabilidade – o que as separará, se aplicados a casos concretos, em dois conjuntos: a das lícitas e a das ilícitas. Para tanto, partiremos das interpretações que fixamos no capítulo anterior acerca dos Princípios da Segurança Jurídica e da Igualdade. Com base nas normas (sentidos) que daí construirmos teremos o texto já interpretado e poderemos alcançar um conjunto claro e controlável de parâmetros para o julgamento das técnicas de praticabilidade, ainda que não sejam os únicos, pois não pretendemos abarcar todas as normas do sistema que serviriam de limites (um labor que nos parece fadado ao insucesso: a interpretação é inesgotável e sempre se pode imaginar novos limites com base em novas interpretações).¹⁶⁸⁰ Recordamos que não trabalhamos com a noção de um sistema jurídico coerente de forma global, que abarque a totalidade de normas jurídicas: mais comedidos, trataremos apenas de um conjunto específico de normas que sejam relevantes para nosso objeto de estudo e nos contentaremos com uma coerência local.¹⁶⁸¹

Talvez se trate de uma parcimônia adequada a um olhar que tenta se colocar longe de extremos e a trilhar o “caminho do meio” exegético, numa espécie de mediação entre as variantes culta e vulgar de nossa “língua” jurídico-tributária.

6.2 RECONSTRUÇÃO RACIONAL DA “EFICIÊNCIA IGUALITÁRIA LEGALISTA” COMO NORMA(S) DE COMPETÊNCIA CONSTITUCIONAL PARA ATUAÇÃO ESTATAL NO ÂMBITO TRIBUTÁRIO: O GARANTISMO NOMODINÂMICO DO DEVIDO PROCESSO LEGAL

Quando abandonamos a análise estática do sistema tributário nacional e partimos para uma visão nomodinâmica, calcada no contínuo aplicar/criar normas jurídicas tributárias, não há contraposição entre a Eficiência, a Igualdade e a Segurança Jurídica: elas passam a conformar-se num todo que outorga competência legislativa e administrativa para a aplicação de normas superiores de modo mais simplificado, ou seja, para a adoção de técnicas de praticabilidade tributária, dentro de uma moldura constitucional que prevê alguns limites claros, reconhecíveis *a priori*, e limites de fronteiras mais difusas, somente avaliáveis em casos concretos e sujeitos a um controle racional-argumentativo em que a argumentação-

modificação jurisprudencial para tornar essa parte de nosso trabalho de pouquíssima serventia e b) verificar como efetivamente as técnicas sob estudo são consideradas pela dogmática, apresentando uma espécie de análise estatística que demonstrasse as interpretações que prevalecem nesse auditório e que seriam, pragmaticamente, consideradas como uma verdade. Bastaria uma reviravolta interpretativa e uma nova tendência predominante para, também, nosso estudo perecer nas estantes do esquecimento. Já pelos comentários que fizemos, cremos que não seriam soluções satisfatórias, ainda que também fossem legítimas.

¹⁶⁸⁰ Obviamente que as técnicas de praticabilidade devem observar as demais normas do ordenamento, como as atinentes ao procedimento legislativo, à Federação, irretroatividade, a anterioridade, não confisco *etc.*, que aqui não mencionaremos por serem acidentais (são aplicáveis a todos os casos, não sendo uma problemática da praticabilidade por si só).

¹⁶⁸¹ Veja-se o item II da Introdução, *supra* (nota 31).

retórica ganha realce, diante do que se costuma apontar como “razoabilidade”.

Ou seja, haverá campos de clareza semântica quanto à possibilidade ou não de aplicação da praticabilidade e haverá campos de penumbra que somente no aspecto semântico-pragmático poderão ser objeto de uma análise racional, num quadro de maior liberdade para o julgador administrativo ou judicial para a avaliação da adequação da técnica no caso concreto.

A Legalidade e a Capacidade Contributiva não possuem em nosso sistema apenas uma interpretação rígida a ponto de tornar-se ilícita qualquer previsão **aproximativa**, ou seja, a exigir sempre uma radical aplicação de normas superiores que contenha sinônimos perfeitos e a mais detalhada individualização ao caso concreto. Parece-nos que há um espaço de possibilidade para verificações indiretas, cálculos arredondados e aproximados, vale dizer, para o **mais ou menos, o mediano, o proporcional, o razoável**. Trata-se, a nosso ver, da aceitação – limitada – do ordenamento jurídico brasileiro de soluções subótimas ou a aplicação da teoria do segundo melhor, no sentido explicado por SCHAUER.¹⁶⁸² E quanto ao que se pode considerar razoável em relação à quantificação do tributo, por exemplo, não há réguas exatas nem binarismos prontos e acabados: trata-se dos já mencionados espaço da dialogicidade bakhtiniana, do modo conversacional de SCHAUER, da retórica perelmaniana, da argumentação racional de HABERMAS, ALEXY, MACCORMICK, ou seja, resolve-se os limites do razoável com base no que é consensual, entre os interessados Administração Tributária e contribuinte; se não houver consenso nesse auditório, ainda há o Judiciário como um imparcial solucionador de conflitos a dar concretude aos limites que consensualmente vão sendo reconhecidos pelos usuários da língua jurídica. Até mesmo porque, como recorda FERREIRO LAPATZA, a busca da tributação conforme a capacidade contributiva sempre é uma aproximação, sendo um mito economicista acreditar no contrário, entendimento também expresso no Brasil por DANIEL GIOTTI.¹⁶⁸³

A concretização dinâmica no âmbito discursivo se dá em meio à garantia nomodinâmica essencial em nosso ordenamento: o devido processo legal, que abarca

¹⁶⁸² “Sabemos, por cierto, que el procedimiento óptimo de decisión puede no ser aquel que apunta a producir el mejor resultado en cada caso. Un procedimiento de decisión que apunta a lo óptimo en cada caso puede resultar autofrustrante al producir en el conjunto peores resultados que un procedimiento de decisión con ambiciones más modestas”. Cf. SCHAUER, Frederick. **Las Reglas...**, op. cit., p. 160-162 e p. 215.

¹⁶⁸³ “Las críticas a la estimación objetiva se reducen normalmente a señalar – sin mayor argumentación – que en ella no se mide de modo cierto e indiscutible ‘la verdadera capacidad económica’. Pues bien, frente a tales críticas debemos afirmar, en primer lugar, que no se puede creer en un mito; en el mito economicista con el que se ha tratado en muchas ocasiones de convencernos de un imposible: la medición directa y exacta de la capacidad de cada uno y de la aplicación a cada uno de un impuesto que grava exactamente su capacidad”. Cf. FERREIRO LAPATZA, Jose Juan. **La Justicia Tributaria em España: informe sobre las relaciones entre la administración y los contribuyentes y la resolución de conflictos entre ellos**. Madrid: Marcial Pons, 2005, p. 102; PAULA, Daniel Giotti de. **A Praticabilidade no Direito Tributário: controle...**, op. cit., p. 164-165 e p. 372.

garantias diversas, dentre elas a do direito de defesa, “imprescindível limitador do poder estatal, assegurado através do processo [...]”.¹⁶⁸⁴ A extensão de seu conteúdo semântico abarca o da inafastabilidade do Poder Judiciário (art. 5º, XXXV, CF/88).¹⁶⁸⁵

Na síntese de BOTTALLO, o devido processo legal abrange o “direito de ser ouvido e o direito de oferecer e produzir provas”.¹⁶⁸⁶ Ser ouvido abrange o direito de conhecimento (publicidade), a oportunidade de manifestação de razões antes e depois da decisão (duplo grau de julgamento), o dever de decisões fundamentadas e o direito de ser representado por profissional habilitado.¹⁶⁸⁷ O direito de oferecer e produzir provas, por sua vez, abrange o direito de que toda prova pertinente seja produzida e que o seja antes da decisão de mérito, assim como o direito de controle sobre a prova produzida pela Administração.¹⁶⁸⁸

Trata-se, sem dúvida, de “[...] um dos mais sobranceiros vetores constitucionais do processo, revelando-se um portentoso sobreprincípio a irradiar efeitos sobre todos os princípios processuais [...]”¹⁶⁸⁹ que a todos atrai por “sua dimensão histórica, hipnótica e vibrante”.¹⁶⁹⁰ Outrossim, para HELENO TAVEIRA TORRES, a segurança jurídica abrange garantias específicas, tais como a proteção ao devido processo legal e à coisa julgada, que, de forma conjunta, “permite a efetividade do Estado Democrático de Direito e a concretização dos direitos e liberdades fundamentais”.¹⁶⁹¹

Há o devido processo legal formal e o substancial, o primeiro atinente às garantias

¹⁶⁸⁴ BRITTO, Cezar; COELHO, Marcus Vinicius Furtado. **A Inviolabilidade do Direito de Defesa**. 3. ed. Belo Horizonte: Del Rey, 2012, p. 7. Garantido já na Magna Carta de 1215 como defesa ao arbítrio do rei e garantia de julgamento pelos pares, a expressão “*due process of Law*” surgiu no *Statute of Westminster of the Liberties of London* no século XIV. Já era, contudo, previsto na tradição do direito romano sob a máxima “ninguém pode ser julgado sem ser ouvido” (*Nemo inauditus damnari potest*). Prevista expressamente nas V e XIV Emendas da Constituição Americana, espalhou-se pelo mundo como garantia do cidadão em face do Estado. Veja-se a respeito: NOGUEIRA, Alberto. **O Devido Processo Legal Tributário**. 3 ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2002, p. 17-18; BRITTO, Cezar; COELHO, Marcus Vinicius Furtado. **A Inviolabilidade...**, *op. cit.*, p. 7-8; BANDEIRA DE MELLO, Celso Antonio. **Curso...**, *op. cit.*, p. 119-120; BOTTALLO, Eduardo Domingos. **Curso de Processo Administrativo Tributário**. São Paulo: Malheiros, 2006, p. 40; PESTANA, Marcio. **A Prova no Processo Administrativo Tributário: a teoria da comunicação**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2007, p. 44; MAIA FILHO, Napoleão Nunes. **Direito Público: O devido processo legal e outros ensaios jurídicos**. Fortaleza: Curumin, 2009, p. 165-166 e 170-174; FREIRE, Ricardo Maurício. **Devido Processo Legal: uma visão pós-moderna**. Salvador: JusPodivm, 2008, p. 67-68; ROSAS, Roberto. Devido Processo Legal na Tributação. In: RIBEIRO, Lauro Luiz Gomes; BERARDI, Luciana Andrea Accorsi (org.). **Estudos de Direito Constitucional: em homenagem à Prof.^a Maria Garcia**. 2. ed. rev. ampl. São Paulo: IOB, 2008, p. 476-477; SAMPAIO DÓRIA, Antonio Roberto. **Direito Constitucional Tributário e “Due Process of Law”**. 2. ed. rev. Rio de Janeiro: Forense, 1986, p. 9-12; CAIS, Cleide Previtali. **O Processo...**, *op. cit.*, p. 95-96.

¹⁶⁸⁵ CAIS, Cleide Previtali. **O Processo Tributário**. 4. ed. rev. atual. ampl. São Paulo: RT, 2004, p. 98.

¹⁶⁸⁶ BOTTALLO, Eduardo Domingos. **Curso...**, *op. cit.*, p. 42.

¹⁶⁸⁷ *Ibidem*, p. 42.

¹⁶⁸⁸ *Ibidem*, *loc. cit.*

¹⁶⁸⁹ CONRADO, Paulo Cesar. **Introdução à Teoria Geral do Processo Civil**. 2. ed. rev. ampl. atual. São Paulo: Max Limonad, 2003, p. 73.

¹⁶⁹⁰ PESTANA, Marcio. **A Prova...**, *op. cit.*, p. 44.

¹⁶⁹¹ TÓRRES, Heleno Taveira. **Boa fé...**, *op. cit.*, p. 536.

processuais e o segundo ao modo como são interpretadas as normas legais, regulamentares e atos administrativos, assim como a exigir o respeito a todos os princípios constitucionais, notadamente as garantias do art. 5º, da CF/88, evitando-se qualquer criação normativa que levasse ao sacrifício da liberdade ou da propriedade sem a garantia de prévia defesa efetiva.¹⁶⁹² Não há dúvidas, inclusive pela literalidade constitucional, que referido princípio é aplicável aos processos administrativos em geral, inclusive os de cunho tributário.¹⁶⁹³

E é nessa nomodinâmica argumentativa que se resolve o trilema entre a Eficiência, a Igualdade e a Segurança Jurídica.

Os autores que afirmam que a Eficiência só serve para a boa aplicação da Igualdade estão certos, em parte. É que “Eficiência”, “Igualdade” e “Segurança Jurídica” são palavras que evocam valores, inseridas no Texto Constitucional com as quais os intérpretes criam normas de competência tributária (em sentido amplo, abrangendo a incompetência como sua sombra). Normalmente, quicá por limitações do aparelho cognitivo humano, observamos as normas jurídicas apenas sob o aspecto estático, criamos um sentido *prima facie* e, numa “corrida” normativa, temos a derrotabilidade do sentido inicialmente conferido com base em outra norma. É uma forma, digamos, “tridimensional” de ler o Direito. Talvez tenhamos que nos tornar seres tetradimensionais para compreendê-lo no “tempo”, na dinâmica: em sua aplicação, não se tem só a “Eficiência”, a “Igualdade” e a “Segurança” isoladas, mas na realidade – para uma aplicação conforme a Constituição como um todo – tem-se a “Eficiência Igualitária” ou a “Igualdade Eficiente”; tem-se a “Eficiência Segura” ou a “Segurança Eficiente”; tem-se a “Igualdade Segura” ou a “Segurança Igualitária”. Há uma circularidade semântica que ÁVILA denomina de justificação recíproca, que podemos desconsiderar para fins analíticos, mas cujo esquecimento pode levar a equívocos.¹⁶⁹⁴ O caso da “Segurança Igualitária” ou seu inverso é paradigmático: as leis atendem à igualdade, ao prescrever normas gerais e abstratas, colocando-se entre parênteses as chamadas “leis formais”. Uma norma

¹⁶⁹² FREIRE, Ricardo Maurício. **Devido...**, *op. cit.*, p. 73-86; ROSAS, Roberto. **Devido...**, *op. cit.*, p. 477; CONRADO, Paulo Cesar. **Introdução...**, *op. cit.*, p. 74; PESTANA, Marcio. **A Prova...**, *op. cit.*, p. 46.

¹⁶⁹³ MELO, Fábio Soares de. **Processo Administrativo Tributário**: princípios, vícios e efeitos jurídicos. 2. ed. rev. atual. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2018, p. 35-37; CASSONE, Vittorio; CASSONE, Maria Eugenia Teixeira. **Processo...**, *op. cit.*, p. 49-52; BOTTALLO, Eduardo Domingos. **Curso...**, *op. cit.*, p. 40-43; BOTTALLO, Eduardo Domingos. Os Princípios que justificam a necessidade de organização do contencioso administrativo tributário. In: RIBEIRO, Maria de Fátima (coord.). **Direito Tributário e Segurança Jurídica**. São Paulo: MP, 2008, p. 101-104; ALVIM, Eduardo Arruda. Apontamentos sobre o Recurso Hierárquico no Procedimento Administrativo Tributário Federal. In: FISCHER, Octavio Campos (coord.). **Tributos e Direitos Fundamentais**. São Paulo: Dialética, 2004, p. 31. “[O] direito à tutela jurisdicional obtida pelo exercício do princípio do pleno acesso ao Judiciário e o direito ao devido processo legal conduzem a outro princípio básico [...]: o do contraditório, sem cujo cumprimento não se instaura relação processual válida [...]”. Cf. CAIS, Cleide Previtali. **O Processo...**, *op. cit.*, p. 106.

¹⁶⁹⁴ ÁVILA, Humberto. **Sistema...**, *op. cit.*, p. 36-37. Veja-se também: PAULA, Daniel Giotti de. **A Praticabilidade no Direito Tributário**: controle..., *op. cit.*, p. 232-234.

prevista em lei que não atenda à igualdade é tão inconstitucional quanto uma atuação igualitária contrária à lei.¹⁶⁹⁵

Dissemos que quem afirma que a Eficiência só serve como parâmetro para a aplicação de outros princípios, notadamente à Igualdade estavam certos em parte. É que o contrário também é verdadeiro em nosso sistema jurídico e nem por isso desconsideramos a “individualidade” analítica da Igualdade, sua relevância e escopo próprios. O ideal seria falar-se que nosso sistema almeja uma “Eficiência Igualitária e com Segurança Jurídica”, podendo-se inverter os termos *à volonté*. Daí a intensa ligação que o auditório da dogmática costuma fazer entre praticabilidade-eficiência e a igualdade.¹⁶⁹⁶ Os princípios jurídicos, mal comparando, são como as cores que, colocadas num círculo imóvel, parecem ser diferentes. Giradas, em movimento, tornam-se uma coisa só: o branco.

Essa tensão somente pode ser resolvida no âmbito discursivo-argumentativo, tipicamente da razão prática, que é essencial no campo jurídico. Vale dizer, a resposta não é dedutiva, mas dialógica. No campo legislativo, tem-se o princípio democrático das votações, tutelado pelo Judiciário por meio dos instrumentos de controle de constitucionalidade, e, no campo das normas individuais – administrativas e judiciais – tem-se o devido processo legal e o princípio da inafastabilidade do Poder Judiciário. Em tais arenas digladiam-se visões opostas sobre os contornos semântico-positivos dos valores em jogo; em tais auditórios, elegem-se as soluções, passíveis de controle – até um certo limite.¹⁶⁹⁷ É a forma constituindo o conteúdo, de forma dinâmica, tal qual um ato performativo, como ensina AUSTIN: em tais situações, falar é fazer, ou, como bem aponta WITTGENSTEIN, é na linguagem em que se tocam a expectativa e a realização.¹⁶⁹⁸

¹⁶⁹⁵ “Em suma, igualdade geral, segurança jurídica e função material da legalidade constituem olhares diferenciados sobre o mesmo fenômeno”. Cf. GREGORIO, Ricardo Marozzi. **Preços...**, *op. cit.*, p. 281.

¹⁶⁹⁶ “No entanto, não é suficiente que as leis tributárias cuidem de uma repartição isonômica da carga tributária. Que ‘todos são iguais perante a lei’ significa também que as leis fiscais devem ser aplicadas isonomicamente. Para tanto é necessário que os dispositivos procedimentais possibilitem uma aplicação isonômica, especialmente uma verificação isonômica dos fatos [...]. Portanto, deve-se ver o direito material e o direito procedimental como uma unidade” e “Se o princípio da capacidade contributiva somente aplicado por leis altamente diferenciadas, as leis tributárias não poderiam mais ser aplicadas isonomicamente pelas autoridades fazendárias com o emprego razoável de pessoal e tempo [...]. O princípio da isonomia da tributação seria violado”. Cf. TIPKE, Klaus; YAMASHITA, Douglas. **Justiça...**, *op. cit.*, p. 25 e p. 38. Veja-se a subseção 3.3.3.2, *supra*.

¹⁶⁹⁷ Ao fim e ao cabo, ainda que seja uma decisão discutível, criticável, deve haver um fim: a prescrição, a coisa julgada, a preclusão, o fim do prazo para ação rescisória. Nesse procedimento dialógico, abre-se caminho para o equilíbrio entre justiça, segurança e eficiência, na arena da discussão democrática e institucional. No limite, contudo, após toda a oportunização da possibilidade de serem observadas a igualdade/justiça individual, prevalecerá a segurança, pelos meios de estabilização das decisões.

¹⁶⁹⁸ AUSTIN, John Langshaw. **Quando dizer é fazer: palavras e ação**. Trad. Danilo Marcondes de Souza Filho. Porto Alegre: Artes Médicas, 1990, p. 21-28; WITTGENSTEIN, Ludwig. **Investigações Filosóficas**. Trad. José Carlos Bruni. São Paulo: Nova Cultural, 1999, p. 177. Veja-se também: FIORIN, José Luiz. *A linguagem em uso*. In: FIORIN, José Luiz (Org.). **Introdução à**

Aprofundemos a análise quanto aos limites que configuram a moldura da praticabilidade tributária possível, sob a óptica das regras para o discurso racional no Direito.

6.3 LIMITES JURÍDICOS À PRATICABILIDADE TRIBUTÁRIA: DELEGAÇÃO, GENERALIZAÇÃO E SINTETIZAÇÃO SOB O VIÉS DO DISCURSO RACIONAL: UMA VISÃO GERAL

6.3.1 DISCURSO, RACIONALIDADE E PRATICABILIDADE

Ao tratarmos da dimensão semântico-pragmática do discurso e de seus reflexos no discurso jurídico, mencionamos as regras de possibilidade de um discurso racional pensadas por autores como HABERMAS, ALEXY, MACCORMICK e PERELMAN, inclusive suas bases pragmáticas na noção de implicaturas de GRICE.¹⁶⁹⁹ Consideramos coerente e útil a releitura da tensão entre Eficiência, Igualdade e Segurança Jurídica, reinterpretada e inserida na nomodinâmica, sob a chave interpretativa de tais regras linguísticas, que servirão para um recorte didático sobre os limites gerais aplicáveis à praticabilidade tributária e sobre as regras de resiliência deles decorrentes de que passaremos a tratar.

Afinal, se estamos tratando de um discurso, de um ato de fala ou do desempenho linguístico-jurídico, precisamos inserir a mensagem (a norma posta, o enunciado) no contexto de sua enunciação. Precisamos saber quem pode participar de tal discurso, por qual razão o faz e como deve fazê-lo, respectivamente, as dimensões subjetiva, teleológica ou funcional e conteudística do ato de fala. Desse modo, rendendo homenagens aos linguistas e aos jusfilósofos acima mencionados, poderíamos sintetizar as regras gerais do discurso racional sobre a praticabilidade em quatro: a **regra de entrada no discurso** (a competência para expedição da norma ou para participação no processo de sua elaboração), a **justificação** (a motivação para expedição da norma), a **coerência** (o dever de congruência conteudístico entre a norma expedida e o restante do ordenamento jurídico assim como entre os destinatários do ato de fala) e a **razoabilidade/proporcionalidade** (a busca do consenso no seio do dialogismo).

Esclarecemos que nosso foco de análise se dará em relação à praticabilidade atinente às normas de incidência tributária e às que se referem a todo o procedimento de sua positivação e cobrança. Vejamos os limites de forma mais próxima, em sentido geral, nesta subseção, detalhando-os em relação a cada macrotécnica de praticabilidade na seguinte.

6.3.2 QUEM PODE “FALAR”: A REGRA DE ENTRADA NO DISCURSO OU A AUTORIZAÇÃO PARA A FALA

Linguística. 6. ed. São Paulo: Contexto, 2012, p. 166.

¹⁶⁹⁹ Veja-se a subseção 1.3.2, *supra*.

ALEXY predica, como regra para o discurso racional no âmbito da teoria da argumentação, a existência da **regra de entrada no discurso**, segundo a qual “qualquer pessoa que possa falar, pode participar de um discurso”.¹⁷⁰⁰ Trata-se de máxima que deve ser vista com temperamentos no âmbito jurídico; afinal, em grande parte dos casos, há limites para a possibilidade de fala fixados pelo Direito.¹⁷⁰¹ Tudo isso reflete também em relação à **regra de liberdade de discussão apontada por ALEXY** – todos podem problematizar uma afirmação –, em que também há restrições de legitimidade e limites de tempo e procedimento, nos âmbitos legislativo, executivo e judicial.¹⁷⁰² Temos, ainda, **regra de vedação de qualquer coação interna ou externa ao discurso, presente em HABERMAS e em ALEXY**.¹⁷⁰³

Partindo do pressuposto de que tais regras encontram-se, sob diversas formas, positivadas em nosso sistema, o que mais importa em nosso estudo é a existência de **competência de fala tributária** – aqui em um sentido amplíssimo, a abarcar o poder de instituir tributo e de legislar sobre todos os temas de direito tributário, assim como a

¹⁷⁰⁰ Vide a subseção 1.3.3.1, *supra*. ALEXY, Robert. **Teoria da Argumentação Jurídica**. Trad. Zilda Hutchinson Schild Silva. São Paulo: Landy, 2001, p. 187-200.

¹⁷⁰¹ Sempre há limitações de maior ou menor grau, com uma habilitação própria para se falar juridicamente; deve haver algum tipo de titulação específica: possuir capacidade jurídica, processual ou postulatória, ser parlamentar, juiz, autor, réu *etc.* Judicialmente, como regra, as partes necessitam de representação por advogado. Ademais, em processos administrativos e judiciais, deve existir um “interesse de agir” e uma “legitimidade” para a postulação (como exemplo, a previsão dos arts. 17 e 18, do Código de Processo Civil - CPC). Há casos, contudo, de maior liberdade, como a possibilidade de ajuizamento de ações judiciais sem a necessidade de constituir advogado, prevista para hipóteses dos juizados especiais, *habeas corpus* e ações trabalhistas, por exemplo; ou, mesmo, a legitimidade de qualquer cidadão para o ajuizamento de ações populares, para denúncias a órgãos de controle *etc.* O uso do direito de fala possui também diversas limitações temporais, próprias para o atingimento do objetivo do Direito de regular condutas e de resolver conflitos, ainda que se distancie da situação ideal de discurso predicada por HABERMAS. Há prazos decadenciais e prescricionais para o ajuizamento de ações judiciais, por exemplo, além de diversas hipóteses de preclusão processual que limitam a atuação das partes no processo judicial; assim como existem várias regras para o trâmite do processo legislativo, que limitam temporalmente o direito de manifestação dos parlamentares, que são exemplos que se repetem em toda a ampla cadeia normativa, inclusive em assembleias de acionistas, de condôminos *etc.*

¹⁷⁰² ALEXY, Robert. **Teoria...**, *op. cit.*, p. 187-200. Claro que é ínsito ao regime democrático a problematização e a discussão no âmbito legislativo, assim como a garantia do contraditório (art. 5º, LV, CF/88) exige a oitiva da parte adversa, a apresentação de defesas, réplicas, recursos, contrarrazões *etc.* Do mesmo modo, pode-se introduzir afirmações no discurso, com limitações de tempo, como preclusões processuais; assim como “todos podem expressar suas atitudes, desejos e necessidades”, o que é decorrência, na esfera administrativa, do direito e petição, e, no âmbito judicial, do direito de ação e de ampla defesa (art. 5º, XXXIV, XXXV e LV, CF/88). Mas se aplicam os mesmos limites anteriormente expostos, quanto à legitimidade, prazos e procedimentos, além de, na esfera legislativa, nem todo “desejo” poder ser expresso, em face de limites como as cláusulas pétreas (art. 60, § 4º, CF/88).

¹⁷⁰³ HABERMAS, Jürgen. **Teoría de la Acción Comunicativa: Racionalidad de la acción y racionalización social**. 4. ed. Trad. Manuel Jiménez Redondo. Madrid: Taurus, 1999. v. I., p. 48; ALEXY, Robert. **Teoria...**, *op. cit.*, p. 187. Essa máxima vê-se positivada, por exemplo, na noção de autodeterminação assente à liberdade e à dignidade humana (Preâmbulo, art. 1º, art. 5º, II, da CF/88, como exemplos); ou mesmo em relação às previsões quanto à anulação de atos por vício de vontade (art. 138 e seguintes do Código Civil) ou a garantia da imunidade parlamentar (art. 53, CF/88) e outras prerrogativas, como previsões de estabilidade, vitaliciedade *etc.*, para determinados agentes públicos.

competência administrativa para expedição de regulamentos e de atos administrativos em geral e, também, o espaço de fala cabível ao particular nesse *iter* discursivo.¹⁷⁰⁴ Sendo a praticabilidade um ato de fala normativa de natureza simplificada, importa saber quem assim pode “discursar”. Veja-se que o mesmo tema poderia ter por enfoque não o ator de fala, mas o veículo da mensagem (a lei, o regulamento, o lançamento *etc.*), tendo em vista a existência de um paralelismo quase perfeito entre tais recortes. Trata-se de um limite formal sobre a necessidade ou não de autorização constitucional e/ou legal para que o legislador (complementar ou ordinário), a Administração Tributária (em atos normativos ou de execução) e o próprio sujeito passivo tributário possam participar dos atos de fala que constituem técnicas de generalização, delegação ou de sintetização.

A resposta oriunda dos textos de direito positivo de nosso sistema é óbvia, mas complexa. Em parte, já expusemos essa ordem de ideias nas páginas anteriores: a Constituição Federal outorga uma permissão ao legislador para o uso de técnicas de praticabilidade no nível legal, assim como para que este permita à Administração Tributária fazê-lo no âmbito infralegal. Trata-se de uma permissão fraca, como regra, com base na exigência de Eficiência Administrativa (art. 37, *caput*, CF), em alguns casos reforçada por permissões fortes (como as do art. 146, III, “d” e do art. 150, § 7º, CF). Por força do exposto, há uma considerável liberdade do legislador para a criação/uso da praticabilidade, que não se transfere automaticamente à Administração Tributária. Para que o Poder Executivo crie ou se utilize de tais técnicas, faz-se necessária a prévia autorização legal, expressa ou decorrente e sob os limites do poder regulamentar, com duas únicas exceções: a) a competência outorgada diretamente pela Constituição Federal para a estipulação de alíquotas de alguns tributos assim como para a expedição de medidas provisórias, situação que também pode ser albergada por Constituição Estadual ou Lei Orgânica Municipal e b) o campo de competência regulamentar próprio da organização administrativa (art. 84, VI, CF), com efeitos meramente internos.¹⁷⁰⁵

Quando mencionamos a exigência de autorização legal, tratamos da lei de cada ente federativo em face da autonomia ínsita ao Princípio Federativo, salvo os casos cuja competência do legislador nacional tenha sido exercitada na expedição de normas gerais em matéria tributária (art. 146, CF), em que haverá esse nível normativo intermediário entre a Constituição e a legislação ordinária federal, estadual, municipal ou distrital, assim como em

¹⁷⁰⁴ Veja-se a subseção 1.3.3, *supra*.

¹⁷⁰⁵ REGINA HELENA COSTA entende como alguns dos limites para a praticabilidade a veiculação de seus instrumentos por lei, o respeito à repartição constitucional de competências tributárias e a limitação do recurso à discricionariedade pelo princípio da especificidade/tipicidade, que se assemelham, em parte, ao que aqui expomos. Cf. COSTA, Regina Helena. **Praticabilidade...**, *op. cit.*, p. 216-219. Note-se que em trabalho anterior, visando fixar limites às ficções e presunções tributárias, também incluímos a necessidade de autorização legal como limite à praticabilidade tributária. Cf. CUNHA, Carlos Renato. **O Simples Nacional...**, *op. cit.*, p. 216.

matéria processual e procedimental (art. 22, I; art. 24, XI, CF), observados os limites das próprias normas gerais em relação à cobrança do crédito tributário (art. 146, III, “b”, CF/88). Há, ainda, a garantia da ampla defesa e do contraditório, assim como todas as demais cláusulas do devido processo legal, a exigirem a potencial participação do particular interessado no procedimento de aplicação das normas tributárias.

Aprofundaremos tais aspectos em relação a cada uma das macrotécnicas de praticabilidade na próxima subseção, sob as denominações específicas de **competência, hierarquização, condicionamento formal e material, revogabilidade, dialogicidade, paridade de armas, incoerção e autocontenção**.

6.3.3 COM QUE RAZÕES PODE “FALAR”: A JUSTIFICAÇÃO

Refletindo sobre as regras para o discurso racional, nota-se a relevância da **regra geral de justificação de ALEXY**: todo orador deve dar razões para o que afirma se lhe pedem para fazê-lo.¹⁷⁰⁶ Há, também, as **regras quanto ao ônus da justificação**, de ALEXY, que parecem ser uma decorrência do Princípio da Inércia de PERELMAN: “quem problematiza uma afirmação que não é objeto da discussão deve justificar a razão de fazê-lo” e “quem apresentou um argumento só é obrigado a apresentar outros se surgirem argumentos contrários”.¹⁷⁰⁷ Temos, igualmente, as **máximas de qualidade, que exigem contribuições verídicas e com provas**, e que parecem estar expressas na **regra de Sinceridade de ALEXY**.¹⁷⁰⁸

¹⁷⁰⁶ Vide a subseção 1.3.3.1, *supra*. ALEXY, Robert. **Teoria...**, *op. cit.*, p. 187-200. Trata-se de mandamento também positivado em nosso ordenamento jurídico, com a exclusão da cláusula excepcional “salvo se citar razões que fundamentem uma recusa em justificar”, que do ponto de vista de atos estatais não é aplicável: a motivação não exige um pedido, sendo desde logo uma determinação constitucional, tanto para a motivação dos atos jurisdicionais (art. 93, IX, CF/88; art. 489, do CPC, por exemplo), quanto para os atos administrativos (art. 37, art. 93, X da CF/88; art. 2º, da Lei 9.784/99, *v.g.*), inclusive de forma pública (art. 37, CF/88), no ideário da mais ampla Publicidade e Transparência. Ademais, a apresentação de motivação nos projetos de lei também se faz presente, como no exemplo do art. 103 do Regimento Interno da Câmara dos Deputados, ainda que com maior flexibilidade. Por força legal, conforme previsões do CPC, também na esfera judicial, as petições iniciais, defesas e recursos necessitam apresentar os fundamentos dos requerimentos.

¹⁷⁰⁷ ALEXY, Robert. **Teoria...**, *op. cit.*, p.187-200; PERELMAN, Chaïm. **Retóricas**. Trad. Maria Ermantina de Almeida Prado Galvão. 2. ed. São Paulo: Martins Fontes, 2004, p. 384. A primeira máxima parece ser positivada da mesma forma já exposta quanto à liberdade de discussão e a regra geral de justificação e a segunda aparece claramente nas previsões quanto à réplicas e recursos, tanto no processo legislativo e administrativo, mas, principalmente, judicial (art. 350 e art. 437, do CPC, *v.g.*).

¹⁷⁰⁸ ALEXY, Robert. **Teoria...**, *op. cit.*, p. 187-200. Que se veem consubstanciadas, por exemplo, no dever de boa-fé processual (art. 5º, art. 332, § 2º, art. 489, § 3º, do CPC), com penas para a litigância de má-fé (art. 79 e seguintes, do CPC) – fazendo-se a ressalva da ampla possibilidade de defesa do réu em ação penal, que, no caso brasileiro, não tem o dever de veracidade – assim como no ônus de produção de provas para suas alegações, com consequências processuais adversas, no caso contrário (art. 373, do CPC, *v.g.*). Até mesmo a exigência de observância da

Pois bem. Parece-nos ínsita a todo Estado Democrático de Direito a exigência de motivação dos atos normativos em geral, como forma de possibilitar o controle da racionalidade argumentativa da atuação estatal. No caso brasileiro, tal dever encontra-se presente para a prática de atos por todos os poderes da República. O dever de motivação das decisões judiciais é o mais detalhadamente regulamentado, mas é de pouca relevância para nosso tema.¹⁷⁰⁹ No âmbito da prática de atos administrativos em geral, há consenso sobre o dever de motivação, mais profunda em alguns casos e mais simplificada em outros.¹⁷¹⁰ Também no âmbito legislativo entende-se necessária a motivação dos projetos de lei, por meio das chamadas “justificativas”, exigidas formalmente pela praxe e pelo Regimento Interno da Câmara dos Deputados, mas que, como decorrência da limitação do poder no Estado de Direito, não temos dúvidas serem exigíveis por um dever constitucional geral de motivação de atos estatais.¹⁷¹¹

A instituição e o uso de técnicas de praticabilidade, nesse contexto, necessita ser motivado, como qualquer outra medida.¹⁷¹² Mas não cremos ser necessária a argumentação

finalidade pública e o Princípio dos Motivos Determinantes, no âmbito do Direito Administrativo, parecem se adequar a tais regras. O dever de sinceridade, em diversos âmbitos de nosso Direito Positivo, se vê, também, pelo dever de juramento das testemunhas (art. 458 do CPC, v.g.) e em diversas sanções penais (art. 296, art. 297, art. 299, art. 300, art. 301, art. 313-A, art. 339, art. 342, art. 347, todos do CP, como exemplos). HABERMAS aponta uma crítica possível a este ponto, tendo em vista que as partes não estariam obrigadas à uma colaboração na busca da verdade – o que, com temperamentos, não parece ser a realidade no caso do processo civil brasileiro, por exemplo. Ainda que assim fosse, o próprio autor traz uma importante reflexão, que merece detença: “todos os participantes do processo, por mais diferentes que sejam os seus motivos, fornecem contribuições ao discurso, o qual serve, na perspectiva do juiz, para a formação imparcial do juízo”. Cf. HABERMAS, Jürgen. **Direito e Democracia**: entre facticidade e validade. Trad. Flávio Beno Siebeneichler. Rio de Janeiro: Tempo Brasileiro, 1997. v. I., p. 287-288.

¹⁷⁰⁹ Basta a leitura do art. 489 do CPC, cujo § 1º exige, ademais, vários elementos do que ÁVILA apontaria como sendo parte da “razoabilidade” em sua definição.

¹⁷¹⁰ “Dito princípio implica para a Administração o dever de justificar seus atos, apontando-lhes os fundamentos de direito e de fato, assim como a correlação lógica entre os eventos e situações que deu por existentes e a providência tomada [...]”. Cf. BANDEIRA DE MELLO, Celso Antonio. **Curso...**, *op. cit.*, p. 115.

¹⁷¹¹ As justificativas de projetos de lei são muito pouco estudadas por nossa dogmática, não havendo dúvida de que permitem a reconstrução racional da intenção do legislador, que terá, sim, efeitos jurídicos a depender do caso, ainda que tenham um poder de vinculação bem mais restrita em relação às futuras aplicações normativas decorrentes da lei, da forma como pragmaticamente as tem-se entendido. Servem, de qualquer forma, para avaliação da racionalidade das medidas previstas no texto legislativo, o que foi muito bem observado por ÁVILA em relação ao Princípio da Igualdade: “Assim, tanto o Poder Legislativo, quando edita determinada lei, quanto o Poder Judiciário, quando interpreta e aplica aquela lei, devem ser claros e isentos de contradição com relação à finalidade. De um lado, o Poder Legislativo deve fornecer critérios objetivos e coerentes que permitam, mediante análise objetiva da lei, compreender os objetivos pretendidos. Quando se fala em finalidade legal não se está propondo o exame da vontade subjetiva do legislador (elemento genético-subjetivo). Está-se, em vez disso, sustentando o exame da vontade objetiva na lei (elemento sistemático-teleológico)”. Cf. ÁVILA, Humberto. **Teoria da Igualdade...**, *op. cit.*, p. 71.

¹⁷¹² REGINA HELENA COSTA aponta os seguintes limites ligados à nossa noção de motivação: a justificação das normas de simplificação (assemelhada parcialmente) e subsidiariedade das técnicas presuntivas (com o que não concordamos, conforme se exporá). Cf. COSTA, Regina Helena. **Praticabilidade...**, *op. cit.*, p. 217-219. DANIEL GIOTTI aponta como parâmetro de controle

que exponha um “estado de necessidade administrativa”, como aduz a doutrina alemã, nem mesmo, como afirma HERRERA MOLINA, que “*la medida de simplificación no pueda suprimirse sin un aumento desproporcionado de los costes de gestión*”.¹⁷¹³ A nosso ver, os casos brasileiro e alemão, como sistemas jurídicos diversos que são, comportam diferentes soluções.

Dentro da motivação, de modo mínimo, deverão estar presentes duas dimensões da proporcionalidade: a adequação da medida ao fim pretendido (a simplificação sob a óptica estatal) e a necessidade da adoção das técnicas. cremos, contudo, que a permissão débil para o uso da praticabilidade que entendemos decorrer do próprio Princípio da Eficiência insculpido na Constituição da República permite ao legislador usar ou instituir tais técnicas sem que seja necessário um ônus argumentativo qualificado – pressupondo obviamente a observância dos demais limites que estamos a expor. A possibilidade de simplificação é pressuposta pela exigência de Eficiência Administrativa; a adequação dependerá da reconstrução racional realizada pelo intérprete, seja da *mens legislatoris*, seja da *mens legis*. O julgamento acerca da conveniência e da oportunidade de se utilizarem técnicas simplificadas parece-nos eminentemente político, cabendo ao legislador. Ou seja, não concordamos com REGINA HELENA COSTA, ao predicar que o uso de técnicas presuntivas somente é admissível de forma subsidiária: parece-nos que em regra não é assim, há uma facultatividade como regra – vide a opção pelo lançamento por homologação por parte do legislador – havendo exceções que têm natureza supletiva, como no caso do lançamento por arbitramento.¹⁷¹⁴

Já a motivação do uso de tais técnicas pelo Poder Executivo poderá ser mais enxuta em determinadas hipóteses (bastando, por exemplo, a menção à autorização constitucional ou legal expressa e o enquadramento da situação concreta à hipótese) ou mais analítica, a demonstrar não só a autorização e o enquadramento do caso à lei, mas as razões que indiquem pormenorizadamente “como” a aplicação foi realizada (v.g. no lançamento por arbitramento).¹⁷¹⁵

da praticabilidade a específica necessidade administrativa. Cf. PAULA, Daniel Giotti de. **A Praticabilidade no Direito Tributário: controle...**, *op. cit.*, p. 431-449.

¹⁷¹³ HERRERA MOLINA, Pedro Manuel. **Capacidad...**, *op. cit.*, p. 137. Em sentido contrário, concordando com a opinião de MOLINA, além de THIAGO ROCHA e DANIEL TEIXEIRA, temos DANIEL GIOTTI, que aponta a “específica necessidade administrativa” como parâmetro de controle da praticabilidade. Cf. ROCHA, Thiago Maia Nobre. **Praticidade Fiscal nas Presunções Tributárias**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2015, p. 119; TEIXEIRA, Daniel Alves. **Praticidade...**, *op. cit.*, p. 112; PAULA, Daniel Giotti de. **A Praticabilidade no Direito Tributário: controle...**, *op. cit.*, p. 431-450.

¹⁷¹⁴ COSTA, Regina Helena. **Praticabilidade...**, *op. cit.*, p. 217.

¹⁷¹⁵ Convém trazer à baila os ensinamentos de CELSO ANTÔNIO BANDEIRA DE MELLO que parecem adequados a respeito do tema: “Em algumas hipóteses de atos vinculados, isto é, naqueles em que há aplicação quase automática da lei, por não existir campo para interferência de juízos subjetivos do administrador, a simples menção do fato e da regra de Direito aplicanda pode ser suficiente, por estar implícita a motivação. Naqueloutros, todavia, em que existe discricionariedade

Num e noutro caso, cremos que se faz possível a aplicação, *mutatis mutandis*, da teoria dos motivos determinantes, que, como afirma BANDEIRA DE MELLO – no âmbito do estudo dos atos administrativos – determina que “[...] os motivos que determinaram a vontade do agente [...] integram a validade do ato”.¹⁷¹⁶ A motivação dada ao ato administrativo normativo ou executivo vincula a Administração Pública – levando à nulidade do ato tredestinado – e a motivação dada à lei vincula o Estado – neste último caso aumentando o ônus argumentativo para evitar a declaração de inconstitucionalidade da lei pelos procedimentos próprios.¹⁷¹⁷ Afinal, espera-se que as contribuições de fala sejam sinceras, como se aduz do Princípio da Sinceridade que rege a racionalidade discursiva.

Esclarecemos que, por óbvio, quanto mais intensa a motivação, melhor nos parece. Contudo, para a validade do ato de fala normativo exige-se, como regra, menos. Poderíamos afirmar que, tendencialmente, a motivação necessita ser mais intensa quanto maior a concretude do ato normativo; quanto mais se distancie da Individualização; quanto de mais alta hierarquia seja o ato delegado; quanto maior a heterodoxia da técnica de praticabilidade em relação ao modo padrão – numa avaliação variável segundo os auditórios e que varia, portanto, no tempo –; e, principalmente, se houver tratamento diferenciado entre os sujeitos passivos tributários, situação em que haverá um ônus qualificado para a justificação da

administrativa ou em que a prática do ato vinculado depende de aturada apreciação e sopesamento dos fatos e das regras jurídicas em causa, é imprescindível motivação detalhada”. Cf. BANDEIRA DE MELLO, Celso Antonio. **Curso...**, *op. cit.*, p. 115.

¹⁷¹⁶ *Ibidem*, p. 408.

¹⁷¹⁷ Sobre o tema, veja-se a interessante decisão do TRF da 4ª Região: “EMENTA: AFETAÇÃO DE JULGAMENTO À 1ª SEÇÃO DESTE TRIBUNAL. INC. II DO ART. 16 DO REGIMENTO INTERNO DESTA CORTE. PREVENÇÃO DE DIVERGÊNCIA ENTRE TURMAS. TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. SUBSTITUIÇÃO DA BASE DE CÁLCULO. RECEITA BRUTA. MEDIDA PROVISÓRIA 540, CONVERTIDA NA LEI Nº 12.546/2011. INCREMENTO DA CARGA TRIBUTÁRIA. EFEITO INVERSO À FINALIDADE DA LEI. LACUNA COLMATADA POR REDUÇÃO TELEOLÓGICA. 1. A criação da Contribuição Previdenciária sobre a Receita Bruta (CPRB), que substitui, para alguns setores, a Contribuição Previdenciária Patronal (CPP) e a contribuição ao SAT/RAT, incidentes sobre os rendimentos do trabalho, foi implementada pela Lei 12.546/2011, com base na autorização concedida pelo § 13 do art. 195 da CRFB, incluído pela Emenda Constitucional nº 42/2003. Insere-se no contexto da desoneração da folha de salários, antiga reivindicação dos empresários e dos trabalhadores, destinada a promover a formalização das relações do trabalho e facilitar a contratação de mão-de-obra. 2. A CPRB não teve por fito majorar a arrecadação, mas simplesmente incrementar a contratação formal de trabalhadores, mediante a desoneração da folha de salários. Porém, contrariamente à previsão de queda na arrecadação, consignada na exposição de motivos, o resultado prático, para muitas empresas, foi justamente o oposto: sensível aumento na carga tributária. 3. Evidenciando-se a contrariedade dos efeitos práticos da lei à sua finalidade exonerativa, impõe-se reconhecer a existência de uma lacuna legislativa, concernente à facultatividade do recolhimento da contribuição substitutiva, a ser colmatada mediante redução teleológica, de modo a afastar do seu campo de aplicação aquelas empresas que não desejam ser alcançadas pela “desoneração da folha” estabelecida pela Lei 12.546/2011, optando por continuar a recolher a contribuição previdenciária sobre os rendimentos pagos, nos termos do art. 22 da Lei 8.212/1991. Precedentes da Primeira e da Segunda Turmas deste Tribunal Regional. 4. Reconhecido o direito da empresa autora à restituição do indébito.” (TRF4, AC 5041401-57.2015.4.04.7100, PRIMEIRA SEÇÃO, Relator ANDREI PITTEN VELLOSO, juntado aos autos em 11/05/2017).

diferenciação.

Aprofundaremos tais aspectos em relação a cada uma das macrotécnicas de praticabilidade na próxima subseção, sob a denominação específica de **motivação**.

6.3.4 COMO PODE “FALAR”: A COERÊNCIA

O dever de coerência dos atos estatais em geral também decorre do ideal de racionalidade ínsita a um Estado Democrático de Direito, que já expusemos ao tratar da pragmática jurídica.¹⁷¹⁸ Com efeito, a própria exigência de Impessoalidade Administrativa, de tratamento isonômico entre os contribuintes e da vinculação do Estado às motivações de seus atos fazem parte de uma atitude coerente, com muitas outras consequências normativas que não iremos aqui aprofundar.

A **Coerência** é, na visão de MACCORMICK, essencial como racionalizadora do discurso jurídico, sendo ela exigida por previsões de nosso ordenamento jurídico.¹⁷¹⁹ Conectada a ela tem-se a regra da **Universalidade** ou **Universalizabilidade**, apontada tanto por MACCORMICK quanto por ALEXY como um dos fundamentos de racionalidade discursiva.¹⁷²⁰ Dentro dessa linha de ideias, em relação às regras de distribuição do ônus argumentativo, de ALEXY, a **universalizabilidade, em relação ao ônus**, consistente na máxima de que “quem se propõe a tratar uma pessoa diferente de outra é obrigado a justificar a distinção”, é também decorrência do próprio Princípio da Igualdade, com um ônus argumentativo mais forte em relação às distinções, como afirma HUMBERTO ÁVILA.¹⁷²¹

¹⁷¹⁸ Vide a subseção 1.3.3.1, *supra*.

¹⁷¹⁹ MACCORMICK, Neil. **Retórica e o Estado de Direito**: uma teoria da argumentação jurídica. Trad. Conrado Hübner Mendes, Marcos Paulo Veríssimo. Rio de Janeiro: Elsevier, 2008, p. 247-253; ALEXY, Robert. **Teoria...**, *op. cit.*, p.187-200. Veja-se também: VASCONCELLOS, Fernando Andreoni. **Interpretação do Direito Tributário**: entre a coerência e a consistência. Curitiba: Juruá, 2014, p. 149-155. Como exemplos de posituação em nosso sistema da exigência de coerência no âmbito do processo legislativo e administrativo de matéria tributária, as decisões reiteradas como normas complementares da legislação tributária (art. 100, III, do CTN), a manutenção dos critérios jurídicos adotados pela Administração (art. 146, do CTN) e os limites de modificação dos conceitos de direito privado no âmbito tributário (art. 109 e art. 110, do CTN). A coerência também fundamenta a utilização dos precedentes no âmbito judicial.

¹⁷²⁰ MACCORMICK, Neil. **Retórica...** *op. cit.*, p. 191; ALEXY, Robert. **Teoria...**, *op. cit.*, p.187-200. Trata-se de regra visível no ordenamento jurídico brasileiro em diversas previsões, dentre as quais a própria garantia da Igualdade ou Isonomia, a dirigir a atividade de todo o ordenamento jurídico, inclusive do Legislador (Preâmbulo, art. 1º, art. 3º, art. 4º, art. 5º, *caput* e inciso II, art. 145, § 1º, art. 150, II *etc.*, todos da CF/88), assim como da Administração Pública (art. 37, *caput*, art. 100 *etc.*, da CF/88) e do próprio Poder Judiciário (art. 100, da CF/88; art. 7º do CPC como exemplos). Tal regra é visível, também, nas vinculações aos precedentes, súmulas e em decisões judiciais com efeitos vinculantes e erga omnes (art. 102, § 2º, art. 103-A, da CF/88; art. 332, art. 932, IV, art. 976, do CPC, dentre vários outros).

¹⁷²¹ ÁVILA, Humberto. **Teoria da Igualdade...**, *op. cit.*, p. 151 *et seq.* Tal regra também transparece como a ideia da distinção (*distinguishing*) na argumentação com precedentes (art. 489, VI, do CPC, como exemplo).

No que se refere à praticabilidade tributária, cremos que a atuação coerente do Estado exige, em todos os níveis, a aplicação da mesma técnica aos casos análogos, com vedação do arbítrio e de personalismos benéficos ou maléficos. Situações análogas entre contribuintes devem ser tratadas da mesma forma pelo legislador e pela Administração Tributária. Trata-se, aqui, de uma **coerência horizontal**, nada mais que a aplicação da igualdade geral em matéria tributária (art. 150, II, CF/88), assim como da igualdade entre os entes federativos, decorrentes do próprio Princípio Federativo (art. 1º, CF/88).

Outra expressão da coerência horizontal é a exigência de **paridade de armas** entre o Estado e o particular nas relações tributárias sujeitas à praticabilidade. Afastamos, portanto, tanto uma preferência automática do privado por uma suposta hipossuficiência, quanto uma preferência automática do público por uma suposta supremacia do interesse público sobre o particular de forma absoluta.¹⁷²² Há, sim, casos de preferência do interesse público em nosso ordenamento jurídico, mas isso não é absoluto – mormente em se tratando de interesses secundários, *locus* da praticabilidade tributária no recorte analítico com que estamos a trabalhar. As simplificações de aplicação normativa devem guardar uma posição igualitária entre os dois polos da relação jurídica tributária, em relação a condições e consequências, como ficará mais claro no momento apropriado.

Da noção de coerência decorre também, do ponto de vista contencioso, a estrita observância das regras de competência tributária no uso de técnicas de simplificação: a coerência exigida pela delimitação constitucional decorrente do Princípio Federativo veda que no uso de quaisquer delas, um ente federativo acabe por invadir o campo legislativo cabível a outro, seja na instituição de tributos ou em qualquer outra matéria, inclusive procedimental. Aqui se tem uma **coerência vertical** que, nas palavras de FERNANDO ANDREONI VASCONCELLOS, atine aos elementos da norma tributária, abarcando a definição e a utilização das categorias jurídicas, a definição da hipótese de incidência e o reconhecimento do fato jurídico tributário.¹⁷²³ Em tal hipótese, como regra geral, a coerência aparece como regra controladora do uso de determinadas técnicas de praticabilidade do ponto de vista dinâmico, por meio do que denominamos metonimização, que veremos a seguir.

Aprofundaremos tais aspectos em relação a cada uma das macrotécnicas de praticabilidade na próxima subseção, sob as denominações específicas de **coerência vertical** e **horizontal**, **metonimização**, **desaglutinação**, **paridade de armas**, **incoerção**, **autocontenção** e **neutralidade**.

¹⁷²² ÁVILA, Humberto. Repensando o “Princípio da Supremacia do Interesse Público sobre o Particular”. **Revista Eletrônica sobre a Reforma do Estado (RERE)**, Salvador, Instituto Brasileiro de Direito Público, n. 11, set./nov., 2007, *passim*; JUSTEN FILHO, Marçal. **Curso...**, *op. cit.*, p. 35-47; SUNDFELD, Carlos Ari. **Direito Administrativo para Céticos**, *op. cit.*, p. 142-144.

¹⁷²³ VASCONCELLOS, Fernando Andreoni. **Interpretação...**, *op. cit.*, p. 113-119.

6.3.5 COMO PODE “FALAR”: PROPORCIONALIDADE, RAZOABILIDADE E PONDERAÇÃO

MACCORMICK também inclui entre as máximas de racionalidade na teoria de argumentação jurídica a **razoabilidade** e a **proporcionalidade**, utilizadas, em tal contexto, como sinônimos.¹⁷²⁴ Necessitamos aprofundar o tema, dialogando com recentes contribuições ligadas à “teoria dos princípios” e à “teoria dos direitos fundamentais”.

Em suma, e isso pode ser visto claramente na posição de HUMBERTO ÁVILA e de PAULO VICTOR ROCHA, haveria uma contraposição entre a Praticabilidade Tributária – ou entre a Eficiência – e a Igualdade, no caso das generalizações tributárias, o que poderia lesar, sob a óptica do contribuinte, seu direito fundamental *prima facie* de individualização tributária, calcada na Capacidade Contributiva, havendo opiniões análogas de RICARDO GREGORIO e de SÉRGIO SAAD.¹⁷²⁵ Primeiramente, recordamos que nossa definição de Praticabilidade Tributária é bastante diversa da definição de referidos autores. Referidos autores consideram a praticabilidade ou a Eficiência apenas sob o viés do que fixamos ser uma de suas macrotécnicas: a Generalização. Com base nisso, a contrapõem à Igualdade, da forma acima mencionada, chegando a conclusões bastante parecidas: a praticabilidade/eficiência tributária serve ao atendimento da igualdade e nela se fundamenta. Contudo, isso se faria pela ponderação por meio do Princípio da Proporcionalidade em suas três fases: o exame da adequação, da necessidade e da proporcionalidade em sentido estrito, de que trataremos a seguir. Parece-nos um pouco estranho que, na visão mencionada, seja possível a existência de conflitos entre a praticabilidade e a Igualdade, se aquela é “um requisito para a igualdade perante a lei”.¹⁷²⁶ Não à toa, ANDREI VELLOSO aponta que existe uma “relação de apoio recíproco” entre igualdade e praticabilidade, mas gerando um paradoxo: o princípio funcionaria como fundamento e como limite da simplificação tributária.¹⁷²⁷ Mas podemos deixar isso de lado. Foquemos na ponderação e no uso da proporcionalidade.

¹⁷²⁴ MACCORMICK, Neil. **Retórica...**, *op. cit.*, p. 213 e p. 217.

¹⁷²⁵ ÁVILA, Humberto. **Proporcionalidade...**, *op. cit.*, p. 333-334 e p. 346-347 (note-se que referido autor, em outra obra, defende que inexistente tal contraposição pois a Eficiência serve para atingimento da Igualdade. Cf. ÁVILA, Humberto. **Teoria da Igualdade...**, *op. cit.*, p. 91-94); ROCHA, Paulo Victor Vieira da. **Teoria...**, *op. cit.*, p. 169 *et seq.* RICARDO GREGORIO, por sua vez, considera que há conflito no caso do controle sobre os preços de transferência, entre o princípio do arm's lenght e o da praticabilidade, também a exigir ponderação. Referido autor também enxerga a praticabilidade como um princípio contraposto à igualdade, havendo colisão de princípios a exigir “ao controle de uma correta fundamentação argumentativa”. Cf. GREGORIO, Ricardo Marozzi. **Preços...**, *op. cit.*, p. 179 *et seq.* e p. 304. SÉRGIO SAAD aponta a necessidade de ponderação entre o “princípio” da praticabilidade tributária e vários outros princípios. Cf. SAAD, Sergio Sydionir. **Simplificação...**, *op. cit.*, p. 87-147.

¹⁷²⁶ ROCHA, Paulo Victor Vieira da. **Teoria...**, *op. cit.*, p. 308.

¹⁷²⁷ VELLOSO, Andrei Pitten. **O princípio...**, *op. cit.*, p. 265-269; VELLOSO, Andrei Pitten. **Fundamentos...**, *op. cit.*, p. 8-11.

As distinções entre os conceitos de proporcionalidade, razoabilidade e mesmo de eficiência não são simplórias.¹⁷²⁸ Em primeiro plano, os vocábulos em si são extremamente polissêmicos e o caso da eficiência, que tentamos destrinchar de forma particular, o demonstra. O uso deles na dogmática e pelos aplicadores do Direito também, e basta atentar para a identificação realizada de forma pormenorizada por HUMBERTO ÁVILA, que encontrou cinco usos diversos no caso da proporcionalidade e quatro usos no caso da razoabilidade por parte do STF, muitas vezes com o uso sinonímico entre ambas.¹⁷²⁹ MACCORMICK, por sua vez, aponta as semelhanças entre as noções de razoabilidade e de proporcionalidade, a primeira sendo a versão anglo-saxã da segunda, de origem teutônica ou continental-europeia.¹⁷³⁰

Como conceitos abertos, mesmo sem existir, muitas vezes, previsão normativa expressa, a proporcionalidade e a razoabilidade são mencionadas e “aplicadas”, ao menos nominalmente, sob a forma de *topoi* de pouca consistência semântica, mas a permitir uma fuga da literalidade normativa por parte do aplicador.¹⁷³¹

Mesmo ÁVILA, que intenta reconstruir os conceitos de modo a permitir o seu uso controlável intersubjetivamente como forma de contribuição doutrinária – identificando a proporcionalidade como relação entre meios e fins¹⁷³² e a razoabilidade como um dever de

¹⁷²⁸ “É curioso notar que o que se convencionou chamar de performance (ou eficiência) em alguns países (como Brasil e Espanha, por exemplo) já é realizado pelo postulado da proporcionalidade em outros [...], a ideia que as duas expressões passam é a mesma, tanto nos países anglo-saxões, quanto no resto do mundo”. Cf. FILLIPO, Luciano Gomes. **A Performance...**, *op. cit.*, p. 184. BIFANO aponta que os tribunais brasileiros costumam associar os conceitos de “não confisco”, de “proporcionalidade” e de “razoabilidade”, dificultando o estabelecimento de fronteiras precisas. Cf. BIFANO, Elidie Palma. Complexidade das obrigações tributárias incluindo a imposição de multa por seu descumprimento. In: SOUZA, Priscila de (org.); CARVALHO, Paulo de Barros (coord.). **Racionalização do Sistema Tributário**. XIV Congresso Nacional de Estudos Tributários. São Paulo: Noeses, 2017, p. 317.

¹⁷²⁹ A proporcionalidade já foi utilizada com o sentido de “razoabilidade”, “exigência de interpretação razoável”, “aplicação conforme dos termos da lei”, “proibição material de excesso” e “equivalência nas taxas”; a razoabilidade, como “equidade”, “congruência”, “equivalência” e “coerência”. Cf. ÁVILA, Humberto. **Sistema...**, *op. cit.*, p. 401-403 e p. 417-427. Para REGINA HELENA COSTA, os termos são fungíveis, ligados à noção de devido processo legal substantivo e de justiça. Cf. COSTA, Regina Helena. **Praticabilidade...**, *op. cit.*, p. 128. Para BANDEIRA DE MELLO, a “proporcionalidade” é uma faceta da “razoabilidade”. Cf. BANDEIRA DE MELLO, Celso Antonio. **Curso...**, *op. cit.*, p. 114.

¹⁷³⁰ MACCORMICK, Neil. **Retórica...**, *op. cit.*, p. 213 e p. 217. Veja-se também: FILLIPO, Luciano Gomes. **A Performance...**, *op. cit.*, p. 184-191.

¹⁷³¹ ROCHA, Paulo Victor Vieira da. **Substituição...**, *op. cit.*, p. 131. Como uma conceituação clássica de “proporcionalidade” fora do contexto da teoria dos direitos fundamentais, vejamos a visão de BANDEIRA DE MELLO: “Este princípio enuncia a idéia – singela, aliás, conquanto freqüentemente desconsiderada – de que competências administrativas só podem ser validamente exercidas na extensão e intensidade proporcionais ao que seja realmente demandado para cumprimento da finalidade de interesse público a que estão atreladas”. Cf. BANDEIRA DE MELLO, Celso Antonio. **Curso...**, *op. cit.*, p. 113. O mesmo autor trata da “razoabilidade” do seguinte modo: “Enuncia-se com este princípio que a Administração, ao atuar no exercício da discricção, terá de obedecer a critérios aceitáveis do ponto de vista racional, em sintonia cm o senso normal de pessoas equilibradas e respeitosa das finalidades que presidiram a outorga da competência exercida”. Cf. BANDEIRA DE MELLO, Celso Antonio. **Curso...**, *op. cit.*, p. 111.

¹⁷³² ÁVILA, Humberto. **Sistema...**, *op. cit.*, p. 406 e p. 428.

equidade (consideração dos fatos concretos), um dever de congruência (relação entre critério e medida deve ser congruente) e um dever de equivalência (relação entre a medida e o critério que a dimensiona)¹⁷³³ – não esclareceria, ao menos sob a óptica de FILLIPO, a diferença entre proporcionalidade e eficiência.¹⁷³⁴ Com efeito, vê-se que em ambos os casos, para ÁVILA, deve-se cotejar meios e fins.¹⁷³⁵ A diferença que conseguimos extrair das palavras do autor é que a proporcionalidade seria uma relação de meios e fins quando se tem dois princípios em colisão com possível atingimento de um direito fundamental do cidadão, passando pelas três fases de adequação¹⁷³⁶, necessidade¹⁷³⁷ e proporcionalidade em sentido estrito, aqui a exigir a aplicação da “lei de ponderação” de ALEXY.¹⁷³⁸ A eficiência, por sua vez, referir-se-ia a um dever de o Estado atingir os fins fixados pelo ordenamento, com satisfatoriedade.¹⁷³⁹ Dentro das premissas adotadas pelo autor, portanto, são coisas bem diferentes, ainda que ambas –

¹⁷³³ ÁVILA, Humberto. **Sistema...**, *op. cit.*, p. 428-430; ÁVILA, Humberto. **Proporcionalidade...**, *op. cit.*, p. 334. ZANCANER traz a seguinte definição para o princípio da razoabilidade: “Podemos dizer que o princípio da razoabilidade determina a coerência do sistema e que a falta de coerência, de racionalidade, em qualquer ato administrativo gera vício de legalidade, pois o Direito é feito por seres e para seres racionais [...]”. Cf. ZANCANER, Weida. Razoabilidade e Moralidade na Constituição de 1988. **Revista Trimestral de Direito Público**, São Paulo, n. 2, 1993, p. 210.

¹⁷³⁴ FILLIPO, Luciano Gomes. **A Performance...**, *op. cit.*, p. 188.

¹⁷³⁵ ÁVILA, Humberto. **Sistema...**, *op. cit.*, p. 434-437.

¹⁷³⁶ “A adequação exige uma relação empírica entre o meio e o fim: o meio deve levar à realização do fim”. Cf. *Ibidem*, p. 406; ÁVILA, Humberto. **Proporcionalidade...**, *op. cit.*, p. 335. Veja-se também: VELLOSO, Andrei Pitten. **O princípio...**, *op. cit.*, p. 251-252; GREGORIO, Ricardo Marozzi. **Preços...**, *op. cit.*, p. 191.

¹⁷³⁷ “O exame da necessidade envolve a verificação da existência de meios que sejam alternativos àquele inicialmente escolhido pelo Poder Legislativo ou pelo Poder Executivo e que possam promover igualmente o fim sem restringir, na mesma intensidade, os direitos fundamentais afetados”. Cf. ÁVILA, Humberto. **Sistema...**, *op. cit.*, p. 412. “Constatando-se a adequação entre a medida objeto de questionamento e o fim por ela pretensamente almejado, deve-se passar à análise de sua necessidade, o que significa a inexistência de outra medida que concretize com igual intensidade este princípio objetivado, mas que seja menos restritiva ao outro princípio com ele conflitante”. Cf. ROCHA, Paulo Victor Vieira da. **Substituição...**, *op. cit.*, p. 150-156. Veja-se também: VELLOSO, Andrei Pitten. **O princípio...**, *op. cit.*, p. 252-253; GREGORIO, Ricardo Marozzi. **Preços...**, *op. cit.*, p. 192-193; ÁVILA, Humberto. **Proporcionalidade...**, *op. cit.*, p. 340-342.

¹⁷³⁸ “O exame da proporcionalidade em sentido estrito exige a comparação entre a importância da realização do fim e a intensidade da restrição aos direitos fundamentais”. Cf. ÁVILA, Humberto. **Sistema...**, *op. cit.*, p. 414; ÁVILA, Humberto. **Proporcionalidade...**, *op. cit.*, p. 342. “Aqui, o que se sopesa é a intensidade de um princípio e a importância da concretização do outro no ordenamento constitucional”. Cf. ROCHA, Paulo Victor Vieira da. **Substituição...**, *op. cit.*, p. 156-158. “Portanto, quando o princípio da isonomia tributária colide com outros princípios constitucionais, a relação de tensão haverá de ser solucionada mediante o processo de ponderação, levando-se em conta o peso de cada um dos princípios contrapostos no caso concreto e a lei da ponderação (*Abwägungsgesetz*) formulada por Alexy nestes termos: ‘Quanto maior é o grau da não realização ou da restrição de um princípio, tanto maior deve ser a importância da realização do outro’. Cf. VELLOSO, Andrei Pitten. **O princípio...**, *op. cit.*, p. 254. Veja-se também: VELLOSO, Andrei Pitten. **O princípio...**, *op. cit.*, p. 254-258; GREGORIO, Ricardo Marozzi. **Preços...**, *op. cit.*, p. 193.

¹⁷³⁹ ÁVILA, Humberto. **Sistema...**, *op. cit.*, p. 437.

mais a razoabilidade – sejam postulados, metanormas que dizem como outras normas devem ser aplicadas.¹⁷⁴⁰

Fato é que a “proporcionalidade”, como princípio, postulado, regra, constructo hermenêutico ou *topoi* ganhou extrema relevância na dogmática – e decorrentemente na jurisprudência pelas influências dialógicas entre os auditórios. No Brasil, nota-se isso pela forte influência das ideias de ROBERT ALEXY e de diversos tributaristas germânicos, como se vê das obras de ÁVILA, PAULO VICTOR ROCHA, ANDREI VELLOSO e RICARDO GREGÓRIO, como exemplos.¹⁷⁴¹

Nessa linha de pensamento, que cremos fortalecer-se cada vez mais, no Brasil, na doutrina em geral e também em determinadas linhas do Direito Tributário, parte-se da forte distinção entre regras e princípios (como mandatos de otimização ou como estados ideais, sempre alcançáveis por graus)¹⁷⁴² e da perspectiva de defesa dos direitos fundamentais, em que a proporcionalidade se faz essencial como instrumento metódico de reconstrução racional da argumentação jurídica, em especial a judicial, visando, do ponto de vista analítico a compreendê-la e a criticá-la, e, do ponto de vista normativo-científico, torna-se uma bandeira metodológica defendida como forma de maior controle das restrições aos direitos fundamentais, como afirma de forma didática PAULO VICTOR ROCHA.¹⁷⁴³ Há toda uma série de críticas à distinção entre princípios e regras e à ponderação de princípios por meio da proporcionalidade, em especial no Direito Tributário, aqui e alhures, bem explicitadas – e rejeitadas – por PAULO VICTOR ROCHA.¹⁷⁴⁴ O que gostaríamos de chamar a atenção é para o fato de que a aplicação da proporcionalidade, como bem apontado por referido autor, é um método científico de análise dogmática das argumentações, não se confundindo necessariamente com uma norma jurídica encontrável no sistema: uma decisão não ter aplicado a proporcionalidade não a torna inválida.¹⁷⁴⁵ A proporcionalidade, em tal teoria, pode

¹⁷⁴⁰ Recordamos que para ÁVILA tratam-se de três postulados normativos, dentro de sua classificação normativa. Cf. ÁVILA, Humberto. **Sistema...**, *op. cit.*, p. 401-437.

¹⁷⁴¹ ÁVILA, Humberto. **Sistema...**, *op. cit.*, p. XIII e XIV; ROCHA, Paulo Victor Vieira da. **Substituição...**, *op. cit.*, *passim*; VELLOSO, Andrei Pitten. **O princípio...**, *op. cit.*, p. 248-258; GREGÓRIO, Ricardo Marozzi. **Preços...**, *op. cit.*, p. 190-199. “A necessidade de se controlar a proporcionalidade das normas tributárias é amplamente aceita, sobretudo quando elas acabam por intervir nas liberdades fundamentais”. Cf. VELLOSO, Andrei Pitten. **O princípio...**, *op. cit.*, p. 248.

¹⁷⁴² ROCHA, Paulo Victor Vieira da. **Substituição...**, *op. cit.*, p. 28-47; ÁVILA, Humberto. **Teoria dos** GREGÓRIO, Ricardo Marozzi. **Preços...**, *op. cit.*, p. 182-231.

¹⁷⁴³ ROCHA, Paulo Victor Vieira da. **Teoria...**, *op. cit.*, p. 30-35. Note-se que para VELLOSO, a proporcionalidade é norma implícita de qualquer sistema jurídico contemporâneo, advindo da noção de Estado de Direito e da essência dos direitos fundamentais. Cf. VELLOSO, Andrei Pitten. **O princípio...**, *op. cit.*, p. 249.

¹⁷⁴⁴ ROCHA, Paulo Victor Vieira da. **Teoria...**, *op. cit.*, p. 96 *et seq.*

¹⁷⁴⁵ *Ibidem*, p. 29. Nesse sentido, note-se que o trabalho de RICARDO GREGÓRIO, que analisa o conflito entre o princípio do *arm's lenght* e a praticabilidade por meio da proporcionalidade, aponta alguns aspectos em que as previsões da legislação brasileira sobre preços de transferência seriam desproporcionais e outras em que não, sem afirmar a invalidez das regras, mas, apenas, sugerindo a sua revogação. Cf. GREGÓRIO, Ricardo Marozzi. **Preços...**, *op. cit.*, p. 321-409.

ser vista não como um princípio ou uma regra, mas como um método de construir sentido de princípios e regras.¹⁷⁴⁶ Exatamente por isso ÁVILA a classifica como um postulado, uma metanorma.¹⁷⁴⁷ E ela parte de uma específica concepção teórica, muito bem delimitada: a teoria dos direitos fundamentais, com várias subdivisões e nuances.^{1748,1749}

¹⁷⁴⁶ ROCHA, Paulo Victor Vieira da. **Substituição...**, *op. cit.*, p. 132-133. Entendendo a proporcionalidade como uma regra: GREGORIO, Ricardo Marozzi. **Preços...**, *op. cit.*, p. 197.

¹⁷⁴⁷ ÁVILA, Humberto. **Teoria dos Princípios...**, *op. cit.*, p.112-127.

¹⁷⁴⁸ ROCHA, Paulo Victor Vieira da. **Teoria...**, *op. cit.*, p. 50.

¹⁷⁴⁹ Esclareçamos desde já o óbvio: o fato de não adotarmos a perspectiva teórica da teoria dos direitos fundamentais não significa que consideramos eles de somenos importância ou que não existam. Como bons positivistas, contudo, cremos que são, como todo o resto, normas ou algo a elas interligados, previstas num dado ordenamento jurídico histórica e culturalmente localizados – até no Direito Internacional –, não possuindo atributos jusnaturalistas e universais (ainda que no mundo ocidental atual sejam em grande parte generalizados). De mais a mais é um conceito que nos agrada como cidadãos: é ótimo viver num local e num momento histórico em que existam direitos fundamentais garantidos juridicamente e em que possamos discuti-los, estudá-los e – vejam só! – pleiteá-los por instrumentos jurídicos, como forma de limitação ao poder estatal. Mas não adotamos uma “teoria dos direitos fundamentais” – ainda que gostemos de “direitos fundamentais” – por uma questão epistemológica. Há métodos que nos agradam pessoalmente, há métodos que não nos agradam – aqui, para fazer ciência. Porque ela nos parece partir de uma visão advocatícia de direitos contra o “opressor” estado, dentro do contexto alemão do pós-guerra e do nazismo que é, politicamente, de legitimidade incontestada mas que, a nosso ver, tende a se afastar do que consideramos uma ciência do direito possível, o seu primeiro pressuposto: não advogar, no sentido de partir, aprioristicamente, de um objetivo político ou social a ser alcançado e apenas argumentar juridicamente visando ao convencimento dos diversos auditórios nesse sentido. Repetimos: é algo legítimo, e a “neutralidade” e “descritividade” da Ciência do Direito já está em xeque há bastante tempo. Os autores que melhor trataram do tema no Brasil sob tal perspectiva, no âmbito tributário, apresentaram ideias relevantíssimas, profundas e que contribuíram para a própria ciência nacional – de forma sincera e buscando fazer ciência séria – inclusive de uma forma e com uma perspicácia que não nos vemos capazes. Isso não está em discussão. O risco, contudo, de cair em teses advocatícias – é bom o que é contra o Estado – é grande. Veja-se, nesse sentido, o seguinte comentário de LUÍS EDUARDO SCHOUERI: “[...] Em que pese o louvável esforço observado nas obras de Ricardo Lobo Torres e Marco Aurélio Greco, que já prenunciavam novos desafios, suas ideias acabaram por ser distorcidas em teses fiscalistas, gerando natural resistência e não se abrindo ao debate. [...]” (Cf. SCHOUERI, Luís Eduardo. Prefácio. In: ROCHA, Paulo Victor Vieira da. **Teoria...**, *op. cit.*, p. 15). A nós, não interessa se o resultado da análise do direito positivo será “melhor” ou “pior” para a Administração Tributária, se será “melhor” ou “pior” para o contribuinte: interessa-nos, da maneira mais desapaixonada possível, tentar descrever nosso objeto de estudo com base no direito positivo, apontando-lhes as características e limites jurídicos que, ao máximo, não sejam apenas preferências pessoais, mas algo intersubjetivamente controlável. Para tanto, utilizamos de um método analítico-linguístico, a semiótica, tentando distinguir – ou aproximar – as suas dimensões com base na teoria dos atos de fala e de argumentação racional. Nessa perspectiva, a teoria dos direitos fundamentais, e seus pressupostos, está incluída como uma das possíveis formas de argumentação racional, com escopo bastante delimitado: defender os direitos fundamentais individuais em face do poder estatal por meio do controle argumentativo intersubjetivamente apreciável de decisões jurídicas em sentido amplo. Seriam, portanto, um possível “capítulo” do método que adotamos, que é mais amplo, pois não nos prendemos numa concepção específica de argumentação racional, mas, pelo contrário, pretendemos verificar seu funcionamento na nomodinâmica, por meio de instrumentos positivados em nosso sistema, sob uma perspectiva positivista que agrega a análise estrutural e a funcional, mas que não esgota as múltiplas outras possibilidades de análises estruturais e funcionais. Talvez não faça bem nem uma ou nem outra coisa, mas tenta apresentar um caminho a ser desbravado e que, esperamos, permita compreender o ordenamento jurídico como ele é, seja com conclusões favoráveis ou desfavoráveis ao Estado ou ao particular.

Nesse aspecto, pode-se falar que a proporcionalidade e a razoabilidade fazem parte do “discurso racional” positivado em nosso sistema? Sim, obviamente.¹⁷⁵⁰ Mas isso não significa que necessariamente todas as normas jurídicas só serão válidas ou racionais se seguirem a receita da adequação-necessidade-proporcionalidade em sentido estrito (proporcionalidade) ou da equidade, congruência e equivalência (razoabilidade), pois esses recortes são constructos teóricos que visam à reconstrução racional da argumentação do aplicador da norma como forma de controle racional científico. Ainda quando o texto normativo faça menção a tais vocábulos sem a especificação normativa de seus sentidos, tem-se um campo considerável de discricionariedade decisória, pois são, efetivamente, conceitos com grande margem de vaguidade e ambiguidade.

Contudo, não se pode negar que os elementos básicos da proporcionalidade e da razoabilidade conduzem a uma maior racionalidade argumentativa no mar da volição total. Podem bem servir para uma argumentação racional que saia, ao máximo, das tendências meramente subjetivas. Serão aqui utilizados, mas de forma mais despreocupada, sem os rigores conceituais acima expostos.

Nesse contexto, esclareçamos nossa tese acerca da relação entre Eficiência, Igualdade e Segurança Jurídica no âmbito tributário, no que se refere às técnicas de praticabilidade: como regra não vislumbramos, em interpretação do Texto Constitucional, a possibilidade de conflitos em relação a direitos fundamentais *prima facie* que levariam à necessidade de apelo à ponderação e, conseqüentemente, ao uso da proporcionalidade. Isso não significa que esta, sob os aspectos da adequação e da necessidade, não se mostre presente no âmbito do necessário discurso jurídico-racional da nomodinâmica. A nosso ver, já interpretados os três princípios para a compreensão dos limites da praticabilidade, é possível a construção de normas de competência constitucional autorizadas da sua

¹⁷⁵⁰ Como exemplos positivados, recordemos como exemplos:

1. As seguintes previsões do Decreto-Lei n. 4.657/42, a LINDB: Parágrafo Único do art. 20, que exige a demonstração da adequação e da necessidade de medida imposta em motivação de decisão que se baseie em valores jurídicos abstratos, inclusive em face de possíveis alternativas; a previsão do Parágrafo Único do art. 21, que exige a determinação de condições de regularização de forma proporcional e equânime, ou com ônus “anormais ou excessivos”, semelhante à previsão do art. 23; o *caput* e o § 1º do art. 22 e o art. 24, que exige a verificação da realidade fática contextual na interpretação de normas sobre a gestão pública;
2. O art. 2º da Lei Federal n. 9.784/99 que alude à proporcionalidade e à razoabilidade como princípios a serem observados pela Administração Pública no âmbito dos processos administrativos federais;
3. Na Lei Federal n. 13.105/2015, o Código de Processo Civil – CPC: o art. 8º que alude à proporcionalidade e à razoabilidade como exigências de atuação do juiz; os artigos 76 e 139, II, 537, 551, § 1º, 685, Parágrafo Único, 709, 772, III, 861, 866, § 1º que determinam a fixação de prazo “razoável”; o art. 311, IV, que permite a tutela de evidência se não houver prova apresentada pelo réu que gere dúvida “razoável” e o § 1º do art. 489 a exigir que a fundamentação da sentença demonstre a equidade, a congruência e a equivalência da aplicação do direito ao caso concreto;
4. O próprio CTN, a permitir o uso da equidade (art. 108, IV).

utilização, com limites procedimentais apontáveis *a priori*.¹⁷⁵¹

Em grande parte, portanto, vislumbramos limites objetivos que permitem a utilização da praticabilidade tributária em nosso sistema sem a necessidade da abertura à ponderação.¹⁷⁵² Seja como for, em todo ato legislativo e administrativo faz-se necessária a motivação que indique, ao menos e em maior ou menor grau a depender do caso, a adequação e a necessidade da medida, que são atributos afetos à proporcionalidade segundo autorizada doutrina já mencionada.

Tais limites objetivos que indicaremos não exauzem, contudo, a problemática do tema. Restará, ainda, em alguns casos, um resíduo em zona de penumbra semântica sobre a validade ou a invalidade da técnica simplificadora, que abrirá espaço para uma ponderação em sede de controle de constitucionalidade por meio da análise estrita da proporcionalidade e da própria razoabilidade, assim entendida como um espaço de liberdade do aplicador da norma, sujeita a controle pelos meios previstos em nosso sistema, um campo de discricionariedade a exigir “decisões razoáveis”, cujo conceito, honestamente, não poderíamos definir sem resvalar para pura política do direito, incontável subjetivamente.¹⁷⁵³

Em relação a tais resíduos, podemos expressar *de lege ferenda* o que consideramos uma interpretação mais razoável, mas cremos que a razoabilidade ou a proporcionalidade em sentido estrito somente são alcançáveis ou controláveis por meios procedimentais, dentro do procedimento racional de aplicação do direito: esse espaço da argumentação retórica positivada de que tratamos antes, no âmbito da pragmática jurídica. O resultado de tal procedimento, sujeita a decisões colegiadas em tribunais ou a votações no âmbito do legislativo, pode até não agradar, situação em que será possível uma crítica externa ao direito. Não se pode, contudo, desconhecer a legitimidade jurídica da decisão dentro da moldura normativa possível. Haverá, de todo modo, um espaço residual de aplicação mais discricionária, a ser resolvida no âmbito da dialogia processual do caso concreto, sem respostas *a priori*. Nesse campo, há ampla possibilidade de uso dos critérios apontados pela

¹⁷⁵¹ Nesse sentido, feita a tradução teórica para a “teoria dos direitos fundamentais”, a interpretação proposta levaria à identificação dos princípios conectados ao tema como “regras”, tendo em vista o sentido estrito dado a “princípios” em referida teoria, como “mandamentos de otimização” ou como um “estado ideal de coisas”. Cf. ROCHA, Paulo Victor Vieira da. **Teoria...**, *op. cit.*, p. 36.

¹⁷⁵² A respeito, veja-se a interessante afirmação de BRUNO FERNANDES: “Portanto, imperioso identificarmos se a praticidade possui natureza principiológica ou evidencia mera técnica, pois, assim, será possível confrontar seus mecanismos com certos princípios constitucionais situados no tablado tributário. Assim, dependendo da conclusão alcançada, determinar-se-á se será feito um ‘sopesamento’ de princípios, ou apenas uma verificação acerca de possível antinomia entre princípios constitucionais e uma técnica de arrecadação”. Cf. FERNANDES, Bruno Rocha Cesar. **Praticidade no Direito Tributário: princípio ou técnica? Uma análise à luz da Justiça Fiscal. Repertório IOB de Jurisprudência**, v. 1, n. 15, jul./ago. 2007, p. 649.

¹⁷⁵³ Nesse ponto, abre-se espaço para “uma ponderação entre o ônus imposto e o benefício obtido”, a definir o campo da razoabilidade/proporcionalidade para avaliação das técnicas da Praticabilidade Tributária, como recorda Costa. Cf. COSTA, Regina Helena. **Praticabilidade...**, *op. cit.*, p. 130.

doutrina para o julgamento científico de validade das técnicas de praticabilidade, a ser apurado, inicialmente, pela motivação do ato.¹⁷⁵⁴ Aprofundaremos tal aspectos de forma geral em relação à praticabilidade como fecho da apresentação das regras de resiliência, na subseção 6.4.6.2.

6.4 REGRAS DE RESILIÊNCIA COMO FORMA DE CONTROLE RACIONAL DA PRATICABILIDADE TRIBUTÁRIA

6.4.1 RESILIÊNCIA OU A CALIBRAGEM DO TRILEMA: NOMODINÂMICA DA PRATICABILIDADE TRIBUTÁRIA

A praticabilidade tributária é uma forma de “fala” da “língua” jurídica; uma deriva em relação ao modo “culto”. Como poderia esse desvio vulgar ser uma forma válida de fala? Como poderia o uso de tais técnicas ser apenas uma variação linguística, mas dentro da mesma língua? Como coadunar mitigações ou temperamentos de normas-princípios relevantíssimos sem que se resvale em inconstitucionalidade?

Estamos a analisar os limites de nosso sistema jurídico para buscar compreender até onde pode ir o aplicador do direito em seu afã de simplificação de aplicação normativa sem que ofenda as garantias basilares do contribuinte. Verificamos que as características do modo padrão de aplicação do Direito Tributário brasileiro reconhecidos pela dogmática efetivamente encontram-se positivados e são a regra, o paradigma. Mas a rigidez de seus conceitos não é extrema: há um espaço de elastecimento dentro da moldura interpretativa possível que permite ao intérprete autêntico construções mais heterodoxas.

Como antes afirmado, para compreender plenamente essa possibilidade de esticamento das possibilidades hermenêuticas o caminho que nos parece possível é deixar de olhar a “foto” para que se possa assistir ao “filme”: é na dinâmica aplicativa do Direito que podemos melhor enxergá-lo, em que o aspecto semântico-pragmático transparece às claras com suas respostas não binárias, sujeitas à argumentação retórica e a múltiplos controles intersubjetivos visando a busca da racionalidade argumentativa ínsita ao Estado Democrático de Direito. Trata-se de um devido processo legal em sentido amplíssimo e substancial, em que se encontra o que comumente se chama de razoabilidade na aplicação do Direito.

Aqui cabe mais uma metáfora. A possibilidade de “esticar a corda” exegética dos princípios constitucionais sem arrebenhá-la assemelha-se muito ao que se chama de **resiliência**.

¹⁷⁵⁴ Não à toa, MARCO CLEMENTINO alude à “procedimentalização da isonomia” no processo. Cf. CLEMENTINO, Marco Bruno Miranda. O contencioso tributário e o princípio da procedimentalização da isonomia. In: MACEDO, Alberto *et al.* (org.). **Direito...**, *op. cit.*, p. 887.

A resiliência é a capacidade de ser flexível, adaptável, mas sem a perda das características essenciais: é a “propriedade que alguns corpos apresentam de retornar à forma original após terem sido submetidos a uma deformação elástica”, a “capacidade de se recobrar facilmente ou se adaptar à má sorte ou às mudanças”, diz o dicionário.¹⁷⁵⁵ Trata-se de um conceito bastante utilizado em diversas áreas do conhecimento e que até se encontra na moda, desde a resiliência de materiais estudada pela física à resiliência psicológica às adversidades.¹⁷⁵⁶

Uma outra metáfora interessante para compreender essa capacidade de adaptação sem quebra é a recordação dos chamados “instrumentos de *feedback*”, típicos de sistemas dinâmicos e complexos que, além de “elementos” e “estrutura”, possuem “mecanismos calibradores de ‘*feedback*’”, retornando ao *status quo*, ao equilíbrio interno – homeostase – quando pressionados por algum elemento exógeno.¹⁷⁵⁷

Trata-se de uma ordem de ideias muito semelhante ao que TIPKE e LANG denominam de “ordem de equidade (*Billigkeitserlasz*)”; que HERRERA MOLINA denominou de “cláusulas de equidade”, expressão também utilizada por HUMBERTO ÁVILA para a ajustabilidade da padronização à Igualdade, juntamente com a denominação de regras de “calibragem”, também próximas às utilizadas por DANIEL TEIXEIRA, que as denomina de “cláusulas de retorno ou de equidade”.¹⁷⁵⁸ No mesmo sentido, ANDREI VELLOSO alude a “possibilidades de harmonização” – apontando duas possibilidades: a autorização a provar o contrário e as decisões de equidade – e CASALTA NABAIS alude a “mecanismos equitativos”.¹⁷⁵⁹

Note-se que ÁVILA apresentou valiosas ferramentas para a análise da validade da praticabilidade por Generalização em sua obra sobre a Igualdade Tributária, por ele chamadas

¹⁷⁵⁵ HOUAISS, Antônio; VILLAR, Mauro de Salles; FRANCO, Francisco Manoel de Mello. **Dicionário...**, *op. cit.*, p.1651.

¹⁷⁵⁶ A título exemplificativo, veja-se a conceituação na Ciência da Administração de Empresas: “Em linguagem científica, a resiliência é a capacidade de superar o distúrbio imposto por um fenômeno externo. Como sistemas abertos, as organizações têm capacidade de enfrentar e superar perturbações externas provocadas pela sociedade sem que desapareça seu potencial de auto-organização. A resiliência determina o grau de defesa ou de vulnerabilidade do sistema a pressões ambientais externas. Isso explica que quando uma organização apresenta elevada resiliência as tentativas de recauchutagem de modelos tradicionais e burocráticos sofrem forte resistência ao avanço da inovação e da mudança”. Cf. CHIAVENATO, Idalberto. **Introdução à Teoria Geral da Administração**. 7. ed. rev. atual. Rio de Janeiro: Elsevier, 2003, p. 482.

¹⁷⁵⁷ CARVALHO, Cristiano. **Teoria...**, *op. cit.*, p. 127-130. Como exemplo de sistema dinâmico tem-se o de refrigeração artificial que possui por instrumento de feedback o termostato.

¹⁷⁵⁸ TIPKE, Klaus; LANG, Joachim. **Direito Tributário (*Steuerrecht*)**. Trad. Luiz Dória Furquim. 18. ed. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris, 2008. v. 1, p. 234; HERRERA MOLINA, Pedro Manuel. **Capacidade...**, *op. cit.*, p. 141; ÁVILA, Humberto. **Teoria da Igualdade...**, *op. cit.*, p. 21, p. 67-68, p. 92-94 e p. 105-114; TEIXEIRA, Daniel Alves. **Praticidade...**, *op. cit.*, p. 152. Veja-se também: GREGORIO, Ricardo Marozzi. **Preços...**, *op. cit.*, p. 277-278; SAAD, Sergio Sydionir. **Simplificação...**, *op. cit.*, p. 136-139.

¹⁷⁵⁹ VELLOSO, Andrei Pitten. **O princípio...**, *op. cit.*, p. 269-273; VELLOSO, Andrei Pitten. **Fundamentos...**, *op. cit.*, p. 20-23; NABAIS, José Casalta. **O dever...**, *op. cit.*, p. 625.

de pressupostos para o controle das padronizações tributárias para atendimento à Igualdade Geral, quais sejam: a) a necessidade; b) a generalidade; c) a compatibilidade; d) a neutralidade; e) a não excessividade; f) a ajustabilidade.¹⁷⁶⁰ Em parte, nossa proposta incorpora suas ideias, mas num escopo mais amplo, eis que não tratamos somente das padronizações.¹⁷⁶¹

Para a validade das técnicas de praticabilidade em face de nosso ordenamento jurídico, mais do que um conceito estático e idealizado dos princípios da capacidade contributiva e da legalidade contrapostas à busca da eficiência administrativa estatal, que levaria possivelmente a declarar-se que todos os casos de praticabilidade tributária seriam inconstitucionais – uma resposta simples, rápida e incompleta diante da realidade –, cremos que devemos observar a “Eficiência Igualitária Legalista” em movimento, num substantivo devido processo legal. Nesse intuito, convém a busca da compreensão sobre os limites da resiliência da Igualdade e da Segurança Jurídica diante da pressão exercida pela Eficiência. Para a validade das técnicas de praticabilidade é necessário que elas sejam derrotáveis, sob determinadas circunstâncias que se aproximem de uma lesão muito intensa à Igualdade ou à Segurança Jurídica. Isso ocorre quando existem, de modo intenso, as chamadas “experiências recalcitrantes”, para utilizar a expressão de SCHAUER.¹⁷⁶² As regras de resiliência que passaremos a descrever nada mais são que os casos de derrotabilidade da praticabilidade tributária que, ironicamente, dão-lhes os limites de validade.

Fá-lo-emos em relação a cada uma das técnicas básicas que identificamos, nominando, com finalidade didática, os instrumentos de resiliência necessários para a

¹⁷⁶⁰ ÁVILA, Humberto. **Teoria da Igualdade...**, *op. cit.*, p. 94-114. DANIEL TEIXEIRA e TIAGO ROCHA também as adotam integralmente. Cf. TEIXEIRA, Daniel Alves. **Praticidade...**, *op. cit.*, p. 92 *et seq.*; ROCHA, Thiago Maia Nobre. **Praticidade...**, *op. cit.*, p. 71-89.

¹⁷⁶¹ Consideramos desnecessária a demonstração da “necessidade” para todo e qualquer caso, ideia que pressupõe um ônus argumentativo qualificado para toda e qualquer uso de padronizações, pois consideramos existir autorização para o seu uso com a individualização na dinâmica de aplicação do Direito positivo brasileiro; ainda assim, há casos que exigem tal motivação reforçada, que tratamos no limite geral da “motivação”. A “generalidade”, pela qual os padrões devem dispor concretamente da média dos casos existentes na realidade parece-nos incluída na regra de resiliência que denominamos de “metonimização”. A “compatibilidade” determina a constante necessidade de alinhamento com a realidade, antes ou após a formação do padrão; consideramos que essa ordem de ideias está contida na “metonimização”, na “motivação” e, por fim, na regra de resiliência subsidiária da “razoabilidade”. A “neutralidade” se refere ao impacto das padronizações em relação à livre iniciativa e a “não-excessividade” determina a vedação de padronização que leve a restrição excessiva de qualquer direito fundamental; ambas nos parecem presentes na análise da regra da incoerção e na regra subsidiária da “razoabilidade”. Por fim, tem-se a “ajustabilidade”, que é a noção de que seja possível ajustar os casos que fogem de forma intensa do padrão fixado, por meio de cláusulas de abertura ou de equidade; aqui, tem-se o caminho que apontamos como “dialogicidade” e, nos casos não abarcados, a regra subsidiária da “razoabilidade”.

¹⁷⁶² “*Denominaremos experiencias recalcitrantes a los tres tipos de generalizaciones inadecuadas: la primera, según la cual una generalización garantizada de manera probabilística es incorrecta en esta ocasión; la segunda, en la que una generalización supuestamente universal resulta no ser universal, y la tercera, en la cual una propiedad soslayada es ahora relevante*”. Cf. SCHAUER, Frederick. **Las Reglas...**, *op. cit.*, p. 98. Veja-se também: ÁVILA, Humberto. **Teoria da Igualdade...**, *op. cit.*, p. 79.

validade da praticabilidade tributária. Como ficará claro, haverá casos em que se fará possível a delimitação apriorística dos casos que se adequam às fronteiras delimitadas; noutros, somente a análise do caso concreto permitirá a verificação *a posteriori* de seu enquadramento ou não ao limite.

6.4.2 REGRAS GERAIS DE RESILIÊNCIA

6.4.2.1 Competência

Para os fins do presente trabalho denominaremos “competência” como a regra de resiliência que se constitui na verificação da autoridade com permissão, em nosso sistema, para a utilização de técnicas de praticabilidade – o que, como visto anteriormente, pressupõe sua veiculação por determinados veículos normativos, razão pela qual a análise pode se dar em ambas as dimensões de modo intercambiável. Trata-se da competência para a fala no seio de uma análise estritamente formal, aplicação da Regra de Entrada para a busca do discurso racional, fruto, em nosso ordenamento jurídico, das noções de Segurança Jurídica, Legalidade, Tripartição de Funções e Distribuição de Competências/Princípio Federativo.

No que se refere **aos casos de Delegação**, consideraremos “autoridade competente” como sendo a delegante, com três possibilidades (obviamente generalizantes): i) **a exigência de expressa autorização constitucional** (veiculação em norma constitucional ou autorização pelo Constituinte); ii) **a exigência de expressa autorização legal** (veiculação em norma com *status* de lei ou autorização pelo legislador, sem a necessidade de autorização constitucional expressa) e iii) **a exigência de autorização constitucional e legal implícitas**, decorrente do poder regulamentar geral (veiculação implícita em norma com *status* de lei ou autorização implícita do legislador, decorrente do poder regulamentar do art. 84, IV, CF/88). Em suma: **casos de autorização constitucional, de autorização legal e de poder regulamentar geral**.

De forma sucinta podemos fixar as seguintes interpretações decorrentes dos textos de direito positivo brasileiro que antes analisamos: a) se o nível da norma autorizada pelo delegante possui *status* de lei ou se a delegação envolve matéria de Legalidade Estrita referente a elemento da norma de incidência tributária, há a necessidade de expressa autorização constitucional; b) tratando-se de delegação de atos infralegais executivos consistentes na criação de deveres a particulares ou a entidades estatais sem vínculo hierárquico, há a necessidade de autorização legal e d) nos demais casos de Delegação, basta a autorização legal expressa ou a decorrente do poder regulamentar geral, salvo na Administrativização por Agencificação (em que sua própria definição exige previsão legal expressa).

Com isso, tem-se o seguinte:

QUADRO 3 - COMPETÊNCIA NOS CASOS DE DELEGAÇÃO

Técnica de Delegação	Competência
Administrativização por Delegação Legislativa	Autorização constitucional
Administrativização por Deslegalização (se a delegação se referir a elemento da norma de incidência tributária)	Autorização constitucional
Administrativização por Deslegalização (nos demais casos) e por Polissemização	Autorização legal ou poder regulamentar geral
Administrativização por Agencificação	Autorização legal
Terceirização (por Privatização, por Descentralização ou por Desjudicialização)	Autorização legal

FONTE: O autor (2019).

Em relação às **técnicas de Generalização e de Sintetização** consideraremos “autoridade competente” a que institui ou autoriza a presunção ou ficção, com duas possibilidades: i) **a exigência de autorização legal** (veiculação de **autorização** para instituição da generalização por autoridade inferior em norma com *status* de lei ou autorização pelo legislador) e ii) **a exigência de instituição legal** (veiculação da **instituição** da generalização em norma com *status* de lei ou instituição pelo legislador). Em suma: **casos de autorização legal e de instituição legal**.

De forma sucinta, **em relação à Generalização**, podemos fixar as seguintes interpretações decorrentes dos textos de direito positivo brasileiro que antes analisamos: a) tratando-se de generalização que envolva tema de direito material (a instituição de obrigações tributárias), vale dizer, casos de Legalidade Estrita, há a necessidade de instituição legal (art. 150, I, CF/88); b) também é caso de instituição legal a fixação, por presunção, de prova do *an debeat*, ou seja, atinentes à materialidade tributária (uma abstração) e c) tratando-se de generalização referente à quantificação tributária (focada no *quantum debeat*, ou seja, uma padronização) ou que envolva matéria de direito processual (forma de aplicação e de prova da ocorrência de fatos jurídicos tributários), vale dizer, casos de Legalidade Genérica, há a necessidade de autorização legal (art. 37, *caput*, CF/88).

Com isso, tem-se o seguinte:

QUADRO 4 - COMPETÊNCIA NOS CASOS DE GENERALIZAÇÃO

Técnica de Delegação	Competência
Indicialização	Autorização legal
Desconsideração por Fabulação	Instituição legal

Desconsideração por Abstração	Instituição legal
Desconsideração por Padronização (em se tratando de presunções relativas e absolutas reduzíveis a relativas – sem direito de opção prévia)	Autorização legal
Desconsideração por Padronização (em se tratando de presunções absolutas não reduzíveis a relativas – com direito de opção prévia)	Instituição legal

FONTE: O autor (2019).

Por fim, **em relação à Sintetização** podemos fixar as seguintes interpretações decorrentes dos textos de direito positivo brasileiro que antes analisamos: a) tratando-se de sintetização que envolva matéria afeta à Legalidade Estrita, há a necessidade de instituição legal e b) nos demais casos, de Legalidade Genérica, basta a autorização legal.

Com isso, tem-se o seguinte:

QUADRO 5 - COMPETÊNCIA NOS CASOS DE SINTETIZAÇÃO

Técnica de Delegação	Competência
Abreviação por Ocultação e por Contração	Instituição legal
Sumarização por Simplificação (em se tratando de substituição tributária)	Instituição legal
Sumarização por Simplificação (os demais casos) e por Indução	Autorização legal

FONTE: O autor (2019).

6.4.2.2 Hierarquização

Apesar de a regra de resiliência de que passamos a tratar parecer bastante óbvia pelo consagrado entendimento doutrinário acerca da estrutura hierarquizada do Direito, trata-se de ponto importante a ser recordado como limite de competência quando tratamos de espaços de liberdade de conformação por autoridades de diversos escalões – que, nos casos de que estamos a tratar, podem ir do Legislativo ao Chefe do Executivo e deste a diversos níveis dentro da hierarquia da Administração Tributária. Também tem ligação com a Regra da Entrada e decorrentemente com os princípios constitucionais que lhe dão suporte.

Em relação aos casos de praticabilidade que estamos a analisar, tal regra apenas significa que se deve observar a primazia da norma superior. Sempre se deverá observar os limites impostos por normas de hierarquia superior – seja entre os atos infralegais do mais subalterno ao decreto, seja deste em relação à lei ordinária, assim com desta em relação a lei complementar que disponha sobre normas gerais em matéria tributária e de ambas em

relação a regras constitucionais –, seja tal norma anterior, contemporânea ou posterior ao ato normativo expedido.

Em relação **aos casos de Delegação**, tal recordação é relevante porque ao tratar do tema do ponto de vista genérico há que se recordar que, ainda que se possa em gênero falar de um espaço de liberdade delegatória qualquer, ele pode, no caso concreto, ser de extensão muito inferior devido a normas superiores específicas que não estamos a analisar e, para tanto, basta imaginar, por exemplo a situação de um ordenamento jurídico municipal ou estadual em que porventura existam requisitos próprios previstos na Lei Orgânica Municipal, na Constituição Estadual, respectivamente, ou caso existam, leis complementares de tais entes que porventura possuam hierarquia superior, assim como limites impostos por norma geral em matéria tributária, *v.g.*.

Nos **casos de Generalização**, ainda que se trate de situação em que exista possibilidade de instituição de presunção por ato infralegal com autorização legal, se existirem limites fixados em lei ou em lei complementar com natureza de norma geral em matéria tributária, tais condicionamentos deverão ser observados. Recordemos, por exemplo, que as possibilidades de uso das Indicializações por arbitramento encontram fronteiras no artigo 148 do CTN ou que as Desconsiderações por Fabulação devem respeito ao que determina o artigo 110 do CTN.

Em relação aos **casos de Sintetização** esta regra de resiliência ganha relevância no que se refere às técnicas de Sumarização, sendo notável a importância das regras do CTN como limitadoras do legislador ordinário em seu afã simplificador.

6.4.2.3 Motivação

A motivação – decorrente das Regras da Justificação, da Distribuição do ônus probatório e da Sinceridade para a busca do discurso racional no âmbito jurídico – tem por fundamento os próprios princípios da Segurança Jurídica e da Igualdade, servindo-lhes como meio de controle. Como antes exposto, a regra é a da exigência da motivação para a expedição de todo ato normativo de qualquer escalão. Em relação às técnicas de praticabilidade, contudo, basta, também como regra, uma motivação simplificada, sem exigir – para fins de validade normativa – uma justificação qualificada, tendo em vista a autorização geral que vislumbramos no Princípio da Eficiência como seu fundamento.

Em relação aos **casos de Delegação** parece-nos exigível uma motivação qualificada nos casos de Administrativização por Delegação Legislativa por imposição constitucional, seja em relação à aceitação do pedido de autorização para uso da lei delegada, seja para comprovação dos requisitos para expedição da medida provisória, quais sejam, a urgência e a relevância, sendo que, neste último caso, em se tratando de impostos, cai por terra a

fundamentação da urgência em face da necessária observância do prazo de anterioridade tributária, como antes exposto.¹⁷⁶³ A necessidade de demonstração do atendimento às regras de coerência também exige, para os casos de Desjudicialização, motivação qualificada. Nos demais casos entendemos bastar uma motivação padrão ou simplificada, situação que pode se modificar a depender da heterodoxia da técnica criada em relação ao consenso dogmático e/ou jurisprudencial de determinado contexto histórico.

No que tange às **hipóteses de Generalização** parece-nos exigível uma motivação qualificada nos casos de Indicialização, por seu caráter mais concreto e individualizado – a comprovar detidamente as razões de seu uso –, assim como o enquadramento do caso às hipóteses de sua utilização, ou seja, o atendimento da Coerência vertical de que trataremos a seguir. Nos demais casos, parece bastar uma motivação padrão ou simplificada. Em relação aos **casos de Sintetização**, parece-nos exigível uma motivação padrão ou simplificada em todos os casos.

Em todos os casos em que haja tratamento diferenciado entre os sujeitos passivos tributários haverá a necessidade de motivação qualificada, a justificar a distinção conforme a moldura da igualdade tributária, salvo se calcada em diferenciação já albergada constitucionalmente.

6.4.2.4 Coerência Vertical

A coerência vertical decorre da regra de racionalidade da Coerência e tem por fundamento o Princípio da Segurança Jurídica em suas várias facetas.

Em relação aos **casos de Delegação**, quando falamos da coerência vertical estamos a tratar da observância das regras de competência tributária por parte da autoridade delegante, a servirem-lhe de limite conteudístico, o que difere da regra do condicionamento material de que trataremos.¹⁷⁶⁴ Trata-se de regra auto evidente: para que o ato de delegação seja válido, a autoridade delegante deve estar atuando em matéria sob sua competência material tributária, ou seja, não pode, por exemplo, uma autoridade federal delegar questões atinentes a tributos de competência estadual e vice-e-versa.

Nos **casos de Generalização**, a autoridade que institui ou que se utiliza de generalizações instituídas deve atender às regras de competência tributária, sejam as molduras constitucionais, sejam os limites de segundo nível das normas gerais em matéria tributária. Trata-se de limite essencial para os casos de Desconsiderações por Fabulação, por meio do uso de ficções tributárias, mormente com a leitura conjunta da norma de competência

¹⁷⁶³ Vide a subseção 5.5.2.2.2, *supra*.

¹⁷⁶⁴ Vide a subseção 6.4.3.2, *infra*.

constitucional e do artigo 110 do CTN. Em relação às demais técnicas, tem-se um caso qualificado de coerência vertical que é a regra da metonimização, de que falaremos a seguir.¹⁷⁶⁵

Nos **casos de Sintetização**, ganha relevo a coerência vertical nos casos de Abreviação, pela relação com simplificações realizadas nas normas de incidência tributária, e nos de Sumarização, aí ligados à eventual invasão da competência federal para legislar sobre matéria processual e aos limites impostos pelas normas nacionais em matéria tributária.

6.4.2.5 Coerência Horizontal

Também a coerência horizontal decorre da regra de racionalidade da Coerência, tendo por fundamento o princípio da Igualdade. A coerência horizontal é a regra de resiliência que exige o atendimento à igualdade em todas as suas dimensões.

Em relação a **todas as técnicas de Delegação**, ela é obviamente exigível em relação ao tratamento final aos sujeitos passivos tributários – afinal, não se poderia imaginar a licitude de um ato delegatório que ofendesse, per si, a Impessoalidade Administrativa, por exemplo. Mas ela é desinfluyente nos casos de Administrativização e nos de Terceirização por Descentralização, pois os sujeitos que recebem a delegação são órgãos e entidades estatais, salvo na hipótese de delegação feita a outros entes federativos, situação em que há que se avaliá-la sob o prisma do Princípio Federativo. O mais relevante se dá em relação aos casos de Terceirização por Privatização: deve-se atender ao tratamento isonômico de todos os particulares que se encontrarem em situação análoga, sob pena de malferimento da Igualdade com possíveis reflexos danosos em relação à própria Livre Concorrência. Mais uma vez ver-se-á que existem questões bastante complexas em relação à Terceirização por Desjudicialização.¹⁷⁶⁶

Em relação aos **casos de Generalização**, para que seja a técnica válida há que se atentar também para que ela atinja de forma potencialmente equânime a todos os sujeitos passivos tributários que se encontrem em situação análoga, em atendimento à Isonomia tributária e à Livre Concorrência, o mesmo se dando em relação aos **casos de Sintetização**.

¹⁷⁶⁵ Vide a subseção 6.4.4.1, *infra*.

¹⁷⁶⁶ Vide a subseção 7.2.6, *infra*.

6.4.3 REGRAS ESPECÍFICAS DE RESILIÊNCIA NOS CASOS DE DELEGAÇÃO

6.4.3.1 Condicionamento formal

As regras do Condicionamento formal e material e da Revogabilidade decorrem da Regra de Entrada no discurso, visando racionalidade discursiva e tendo por fundamento o Princípio da Segurança Jurídica, em suas várias facetas. Como já exposto, nosso ordenamento jurídico permite com determinados limites a delegação decisória normativa e executiva no âmbito do Direito Tributário.

Para além das fronteiras das regras gerais de resiliência, cremos que do ponto de vista formal e conteudístico a utilização da Delegação somente se sustenta com a resiliência da noção de Avocação, a atender à Separação de Funções Estatais e, em especial, à Legalidade, presente na necessidade de **condicionamento** da atividade delegada. Isto é, para a validade da delegação há a necessidade de que seja ela condicionada, limitada e controlável. O foco aqui é o espaço de liberdade outorgado à autoridade delegatária por parte da autoridade delegante, ou seja, a moldura da delegação em si. É necessário que seja ela sujeita a supervisão prévia e posterior e, no limite, que a competência seja avocável materialmente por parte da autoridade originalmente responsável. A avocabilidade é condição de resiliência da Avocação exigida pelo modo padrão.

A separação de funções estatais responde a valores positivados de relevância incontestes, que não podem ser desprezados pela abdicação da competência outorgada constitucionalmente. Há a necessidade de fixação de padrões, limites materiais e formais, quadros de atuação, que sejam efetivamente controláveis de forma prévia.¹⁷⁶⁷ Há, também, a necessidade de a delegação ser avocável, vale dizer, revogável.¹⁷⁶⁸ Afirma CARLOS SIQUEIRA CASTRO, a respeito da delegação legislativa, mas com ideias aplicáveis a todos os tipos de trespasse de funções de que tratamos:

Uma vez que a lei formal de delegação especifique as fronteiras materiais e objetivas dentro das quais pode a autoridade delegada legislar, de maneira que não haja risco desmesurado a indevidas restrições da liberdade, tem-se por aceitável a delegação. Ao revés, se a outorga da função legislativa importa em autêntica abdicação de seu exercício pelo órgão constitucionalmente titulado para exercê-la, ficando a autonomia individual a depender do talante do agente executivo com poderes normativos delegados, a delegação é tida como abusiva e inconsistente.¹⁷⁶⁹

¹⁷⁶⁷ CASTRO, Carlos Roberto de Siqueira. **O Congresso...**, *op. cit.*, p. 88.

¹⁷⁶⁸ *Ibidem*, p. 88-89

¹⁷⁶⁹ *Ibidem*, p. 61-62. Referido autor aponta os seguintes limites para a validade da delegação legislativa: a) previsão na Constituição ou em lei formal, conforme cada sistema jurídico; b) ato expresse; c) a transferência do poder legiferante a comissão do Poder Legislativo ou a outro poder estatal; d) limitações previamente fixadas; e) revogabilidade e indelegabilidade da delegação; f)

Para fins analíticos, o condicionamento pode ser separado em três regras de resiliência: o **condicionamento formal**, o **condicionalmente material** e a **revogabilidade**, decorrentes do acima exposto. Na presente subseção, tratemos do primeiro deles.¹⁷⁷⁰

Do ponto de vista formal a maior parte das técnicas de Delegação resolve-se sem problematizações maiores do que as que apontamos quando tratamos dos limites da regra de resiliência denominada “competência”. A própria realização da delegação – pelo fenômeno pragmático da pressuposição ou das implicaturas – impõe limites sobre qual o instrumento normativo a ser utilizado pela autoridade delegatária e determina outros requisitos porventura exigidos no caso concreto como pressupostos para o uso do poder recebido. Podemos considerar, em tais casos, como atendida *a priori* essa dimensão do condicionamento – cabendo analisar, no caso concreto, se houve o atendimento aos limites impostos, ou seja, o seu enquadramento à regra de resiliência.

Nos casos de Delegação por terceirização encontra-se, como regra, o condicionamento prévio e posterior. Na privatização e na descentralização há o estabelecimento de regras para a prática dos atos e o seu escopo, inclusive, em vários casos, com a possibilidade de a Administração Tributária aplicar sanções ou lavrar atos administrativos substitutivos – para tanto, recorde-se as questões afetas às obrigações de retenção tributária e do lançamento por homologação. Também nos casos de Delegação por Administrativização a validade da técnica depende da resiliência da Legalidade trazida pelo condicionamento.

A questão ganha relevância específica nos casos de Administrativização por Delegação Legislativa, em que a própria Constituição Federal impôs requisitos de condicionamento formal ao uso de medidas provisórias e leis delegadas, e, neste último caso, o que é notável também pelos limites impostos pelo próprio Poder Legislativo.

Temos, então, o seguinte quadro:

QUADRO 6 - CONDICIONAMENTO FORMAL NOS CASOS DE DELEGAÇÃO

Técnica de Delegação	Condicionamento Formal
Administrativização por Delegação Legislativa	Requisitos formais constitucionais e os fixados pelo Legislativo (quando for o caso)
Administrativização por Deslegalização, por Polissemissão e por Agencificação	Requisitos formais fixados em normas de hierarquia superior

preservação da competência delegada ao delegante; g) controle político do delegante sobre a legislação delegada e h) controle jurisdicional sobre a observância dos limites. Cf. CASTRO, Carlos Roberto de Siqueira. **O Congresso...**, *op. cit.*, p. 95.

¹⁷⁷⁰ Note-se que ao tratar do tema, SÉRGIO ANDRÉ ROCHA aponta os seguintes limites: a) possibilidade da delegação legislativa (autorização ou inexistência de vedação pela CF/88); b) previsão de limites em ato delegatório específico, revogabilidade e reserva de iguais atribuições pelo Poder Delegante e d) possibilidade de controle. Cf. ROCHA, Sérgio André. **A deslegalização...**, *op. cit.*, p. 543-545.

Terceirização (por Privatização, Descentralização ou por Desjudicialização)	por	Requisitos formais previstos em lei
---	-----	-------------------------------------

FONTE: O autor (2019).

6.4.3.2 Condicionamento material

Do ponto de vista dos limites materiais que necessariamente devem acompanhar o ato de delegação – focado nos limites impostos ao ato a ser expedido pela autoridade delegatária com base na delegação – e que se complementam com a observância das regras de competência tributária a que aludimos quando tratamos da Coerência Vertical¹⁷⁷¹ – focada nos limites conteudísticos impostos ao ato de delegação em si, sob o prisma da autoridade delegante –, também existem algumas observações a serem feitas.

Em relação aos casos de Terceirização por Privatização ou por Descentralização não existem sérios questionamentos, eis que os limites materiais do ato a ser expedido pelos delegatários são costumeiramente previstos nos veículos introdutores do ato delegatório – vale dizer, o conteúdo dos atos a serem praticados por terceiros é imposto legalmente, condicionando-o. O grave problema se dá na Terceirização por Desjudicialização, como veremos ao tratarmos da arbitragem em matéria tributária.¹⁷⁷²

Na Administrativização por Delegação Legislativa há condicionamento prévio – como os limites materiais previstos constitucionalmente para medidas provisórias e leis delegadas e, neste último caso, pelos limites impostos pelo próprio Poder Legislativo. Em suma, os casos sujeitos à Legalidade Genérica podem ser veiculados por tais instrumentos enquanto que os casos de Legalidade Estrita não o podem com a utilização de determinados veículos normativos – no contexto pragmático atual, entende-se não ser possível a utilização de lei delegada e ser lícito o uso de medida provisória na área tributária.

Na Administrativização por Deslegalização, por Polissemissão e por Agencificação também se pressupõe o estabelecimento de limites e de controles ao ato delegatório, alguns deles já acarretados pragmaticamente pelo tipo de matéria, independentemente de previsão específica pelo Legislador no caso concreto: matérias de legalidade estrita são estritamente delegáveis, restando a regulamentação executiva e a discricionariedade técnica¹⁷⁷³; matérias de legalidade genérica permitem um espaço delegatório maior, com o estabelecimento de linhas gerais dos deveres jurídicos em lei e um mais intenso detalhamento em nível infralegal. Temas com repercussão meramente interna, afetas à organização administrativa, permitem

¹⁷⁷¹ Vide a subseção 6.4.2.4, *supra*.

¹⁷⁷² Vide a subseção 7.2.6, *infra*.

¹⁷⁷³ POLIZELLI, Víctor Borges. **Contratos fiscais**: viabilidade e limites no contexto do Direito Tributário Brasileiro. 2013. Tese (Doutorado em Direito) – Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2013, p. 21-22.

intensa regulamentação *interna corporis*; temas com repercussão externa exigem comedimento maior. Note-se que no caso da Deslegalização permitida constitucionalmente para o caso das alíquotas de determinados impostos federais, o próprio § 1º do artigo 153 da CF/88 prevê a necessidade do estabelecimento de condições e limites pelo Legislador delegante.

Nestes tipos de Administrativização, quanto maior a liberdade prévia de delegação, mais detalhado deve ser o condicionamento específico, a dar contornos que permitam a controlabilidade da técnica. O exato *quantum* não permite respostas prévias ou fórmulas: caímos aqui no controle argumentativo típico da pragmática realizado discursivamente caso a caso e respondidos pelo próprio sistema jurídico pelos instrumentos do devido processo legal na busca de coerência e racionalidade. Temos, então, o seguinte quadro:

QUADRO 7 - CONDICIONAMENTO MATERIAL NOS CASOS DE DELEGAÇÃO

Técnica de Delegação	Condicionamento Material	
Administrativização por Delegação Legislativa	Requisitos materiais constitucionais e os fixados pelo Legislativo (quando for o caso)	
Administrativização por Deslegalização, por Polissemitização e por Agencificação	Atos com efeitos internos	Requisitos materiais fixados em normas de hierarquia superior
	Atos com efeitos externos em matéria de Legalidade Genérica	
	Atos com efeitos externos em matéria de Legalidade Estrita	Espaço para regulamentação executiva ou discricionariedade técnica, exclusivamente
	Atos com efeitos externos em matéria de Legalidade Estrita referente à fixação de alíquotas autorizada constitucionalmente	Requisitos materiais fixados em lei
Terceirização (por Privatização, por Descentralização ou por Desjudicialização)	Requisitos materiais previstos em lei	

FONTE: O autor (2019).

6.4.3.3 Revogabilidade

Em relação à necessária possibilidade de extinção da delegação, percebe-se que tanto a Terceirização por Privatização quanto a por Descentralização podem, no limite, ser avocadas por meio da revogação da legislação delegatória além da própria possibilidade de fiscalização e de realização de lançamento de ofício subsidiário revisando o ato praticado pelo particular ou pelo órgão estatal delegatário. Haverá, aqui, questões mais intrincadas com a

Terceirização por Desjudicialização, uma vez mais, como veremos oportunamente.¹⁷⁷⁴

Na Administrativização por Delegação Legislativa, ela se encontra presente aprioristicamente, eis que encontrável na possibilidade de não conversão da Medida Provisória em lei pelo Legislativo ou mesmo pela revogação da lei delegada.

Em relação aos demais casos de Administrativização, também se faz necessária a supervisão posterior: tratando-se de delegação realizada pelo Legislador, prontamente se verifica que pode ele avocar a matéria revogando a legislação delegatória (na Deslegalização, na Agencificação e na Polisseminização) ou ainda dando contornos mais específicos à previsão legal e limitando a discricionariedade administrativa no último caso.

O caso da Agencificação, contudo, merece uma reflexão mais detida: como visto, é problemática a aceitação da delegação direta a órgão subalterno ou a entidade da Administração Indireta para a regulamentação normativa, tendo em vista a previsão do art. 84, IV, da CF/88 quanto à competência do Chefe do Executivo para expedir regulamentos; ainda se torna mais complicado o tema quando a delegação é feita diretamente pelo Legislador, em aparente afronta à competência da autoridade máxima do Poder Executivo, de forma a, aparentemente, extrair-lhe o poder regulamentar.¹⁷⁷⁵ Trata-se, contudo, de prática antiga e cada vez mais comum, principalmente em temas de discricionariedade técnica.

Havíamos exposto que ela se faz possível, pela injunção do próprio Princípio Hierárquico que informa o Direito Administrativo: o ato praticado por autoridade subalterna considera-se ratificado pelo Chefe do Executivo. A ressalva que entendemos essencial é que, para ser válida tal delegação deve haver o respeito à Revogabilidade: se feita a delegação pelo próprio Chefe do Executivo ela já é a qualquer momento avocável formalmente; em se tratando de Agencificação, em que o Legislador promove a delegação direta a autoridade subalterna, a técnica delegatória não pode vedar o exercício do poder regulamentar por parte da autoridade constitucionalmente competente; ou seja, o Chefe do Executivo pode, a qualquer momento, expedir atos normativos que passarão a conformar os atos inferiores, permanecendo a possibilidade de supervisão posterior ainda que a própria lei tenha realizado a delegação, por força do próprio art. 84, IV da CF/88 e do Princípio Hierárquico. Vale dizer, neste último caso, deve-se realizar a interpretação da delegação realizada pela lei de modo conforme à Constituição.¹⁷⁷⁶

¹⁷⁷⁴ Vide a subseção 7.2.6, *infra*.

¹⁷⁷⁵ Como pensa CARRAZZA: CARRAZZA, Roque Antonio. Legalidade, Praticabilidade e Eficácia dos Decretos, Regulamentos e Instruções Normativas, em *Matéria Tributária*. In: BARRETO, Aires Fernandino *et al.* **Direito tributário, Linguagem e Método**: V Congresso Nacional de Estudos Tributários. São Paulo: Noeses, 2008, p. 897-899.

¹⁷⁷⁶ Como, aliás, entendeu o STF no julgamento da ADI n. 1.668-5/DF em relação aos poderes normativos da ANATEL. Veja-se a respeito: BRITTO, Lucas Galvão de. **Tributar na Era da Técnica**: como as definições feitas pelas agências reguladoras vêm influenciando a interpretação das normas tributárias. São Paulo: Noeses, 2018, p. 82-84.

6.4.4 REGRAS ESPECÍFICAS DE RESILIÊNCIA NOS CASOS DE GENERALIZAÇÃO

6.4.4.1 Metonimização

A regra de resiliência da Metonimização é decorrente tanto da Regra de Entrada no Discurso quanto da busca da Coerência para a racionalidade discursiva, podendo ser considerada um caso especial da coerência vertical. Tem por fundamento primordial o Princípio da Segurança Jurídica, mormente sob o aspecto da Distribuição de Competências Tributárias.

Anteriormente fizemos uma aproximação entre o Direito e a linguagem, chegando ao uso constante da comparação entre o seu funcionamento ao de uma língua natural. Talvez um dos pontos em que isso se verifique de forma mais intensa seja na contraposição entre aspectos semânticos da forma padrão de aplicação e a praticabilidade tributária no âmbito da Individualização/Generalização.

O esperado, o ordinário, na aplicação das normas tributárias é o uso da sinonímia, ou mais especificamente da hiperonímia/hiponímia entre normas de hierarquia diversa: a norma inferior deve conter conceitos mais concretos que se liguem aos conceitos mais abstratos da norma superior por uma relação de identidade ou, melhor dizendo, de dedução por uma estrita ligação entre os sentidos de ambos: o conceito da norma inferior deveria, em rigor, estar incluído no conjunto de sentidos possíveis do conceito da norma superior, devendo fazer parte de sua classe semântica. Isso já explicamos detalhadamente antes.

Quando se utilizam técnicas de praticabilidade tributária por Generalização há um elastecimento semântico, deixa-se a relação sinonímica para o uso de um binômio relevantíssimo para os fenômenos linguísticos: a metaforização e a metonimização. Metáfora e metonímia estão presentes intensamente em nossa linguagem natural: na realidade, como bem aponta FIORIN, tratam-se de dois processos de construção do discurso que organizam os processos simbólicos humanos, existindo, inclusive, um pouco de um no outro.¹⁷⁷⁷ Se nas metáforas há uma concentração semântica pela similaridade, na metonímia há uma difusão semântica por contiguidade, contato, vizinhança, proximidade.¹⁷⁷⁸

A nosso ver, nos casos em que há íntima relação com a garantia da Igualdade/Capacidade Contributiva, nosso ordenamento jurídico suporta um certo distanciamento da sinonímia na aplicação normativo-tributária desde que mantida uma

¹⁷⁷⁷ FIORIN, José Luiz. **Figuras de Retórica**, *op. cit.*, p. 40-41. Anotamos que SEARLE afirma ser a metonímia uma espécie de metáfora. Cf. JOHN R. SEARLE, **Expressão e Significado**: Estudos da teoria dos atos da fala, p. 173.

¹⁷⁷⁸ FIORIN, José Luiz. **Figuras de Retórica**. São Paulo: Contexto, 2016, p. 34-35 e p. 37-39.

relação de proximidade semântica que permita inferências de causa e efeito. Vale dizer, o uso de metonímias normativas parece-nos ser lícito, o mesmo não se podendo afirmar em relação ao uso das metáforas jurídicas. Metáforas caem bem na linguagem poética, mas não na prescrição de condutas no que tange a este aspecto.¹⁷⁷⁹

Por meio de uma metonímia conceitual permite-se inferências de causa e efeito em relação ao conceito utilizado na norma inferior e o conceito contido na forma superior, valendo-se de indícios ou fatos que indiretamente permitem um liame semântico entre ambos calcado num juízo probabilístico, não mais dedutivo, mas abdutivo ou fruto de raciocínios prévios de cunho indutivo. É o que chamáramos em outro trabalho de “necessidade de um vínculo entre o conceito jurídico estabelecido na norma inferior e as determinações previstas nas normas de competência tributária” e JOSÉ ROBERTO VIEIRA denomina de “vínculo lógico entre o fato-base e o fato presumido”.¹⁷⁸⁰ REGINA HELENA COSTA chama uma das dimensões do que aqui explicamos como “justificação das normas de simplificação”, que seria um limite à praticabilidade, igualmente o fazendo ANDREI VELLOSO, sob a denominação de “necessária compatibilidade com a realidade”.¹⁷⁸¹ ENRICO DE MITA alude à necessidade de a presunção ser “lógica” e “correspondente aos dados da experiência comum” e HAMILTON DIAS à necessária racionalidade no exercício da competência tributária.¹⁷⁸²

Ora, se uma pessoa jurídica prestadora de serviços auferir faturamento (conceito indiciário) é no mínimo bastante provável que tenha prestado serviços ou auferido renda (conceitos da norma superior); se um contribuinte teve diminuição do estoque de mercadorias sem comprovação hábil de uma razão excludente (conceito indiciário), é bastante provável que tenha realizado a circulação das mercadorias (conceito da norma superior) à revelia da emissão das notas fiscais. O raciocínio metonímico é o presente nas presunções jurídicas: faz-se uma ligação indireta entre um fato conhecido para que se afirme a existência de outro, por existir um liame causal entre ambos, permitindo a aplicação simplificada da norma superior

¹⁷⁷⁹ Aqui convém recordar as proximidades de conclusões, ainda que partindo de diferentes recortes e métodos, com o entendimento de ÁVILA quanto às padronizações, que exigiriam seu fundamento na “normalidade”, uma relação razoável com na “média”, corroborada por EDUARDO ROCHA, para quem “se uma eventual padronização não se orientar pela média dos casos concretos, a atitude da comunidade não será íntegra, mas sim hipócrita, por não mostrar qualquer vinculação posterior ou anterior com a realidade e nem coerência com os princípios pressupostos da comunidade.” Cf. ÁVILA, Humberto. **Teoria da Igualdade...**, *op. cit.*, p. 95-97; ROCHA, Eduardo Moraes da. **Teoria...**, *op. cit.*, p. 308.

¹⁷⁸⁰ CUNHA, Carlos Renato. **O Simples Nacional...**, *op. cit.*, p. 216; VIEIRA, José Roberto. IR Fonte sobre pagamentos sem causa e a beneficiários não identificados: a presunção de um Estado mosquito. In: SOUZA, Priscila (org.); CARVALHO, Paulo de Barros (coord.). **Racionalização...**, *op. cit.*, p. 676.

¹⁷⁸¹ COSTA, Regina Helena. **Praticabilidade...**, *op. cit.*, p. 219; VELLOSO, Andrei Pitten. **Fundamentos...**, *op. cit.*, p. 16-17.

¹⁷⁸² MITA, Enrico de. **O Princípio...**, *op. cit.*, p. 245; SOUZA, Hamilton Dias de. A competência tributária e seu exercício: a racionalidade como limitação ao poder de tributar. In: FERRAZ, Roberto (coord.). **Princípios e Limites da Tributação**. São Paulo: Quartier Latin, 2005, p. 259-275.

com menor esforço probatório ou por meio do único instrumento de prova existente.

De outro lado, as padronizações que desprezam as especificidades do caso concreto dirigindo-se a um “padrão geral” – as **padronizações substanciais** de que já tratamos e que se transformam em verdadeiras “forfetizações” aceitáveis por nosso ordenamento jurídico¹⁷⁸³ – devem, do mesmo modo, guardar relação metonímica com a realidade, num raciocínio de cunho indutivo: devem pautar-se pela média efetiva ou razoável dos casos. Trata-se de outra faceta da metonimização.¹⁷⁸⁴ Como bem aponta ÁVILA, o atendimento à média dos casos deve se dar sob o aspecto de extensão e de intensidade da desigualdade: não pode haver desigualdade, em relação à realidade, contínua nem considerável, seja pelo número de atingidos, seja por sua ocorrência frequente e previsível, nem quando ela seja excessiva, sendo que esta última situação se sujeita, a nosso ver, ao controle da razoabilidade/proporcionalidade de que trataremos adiante.¹⁷⁸⁵

Do exposto, percebe-se que consideramos válida a utilização de presunções em âmbito tributário: não há lesão, aqui, à capacidade contributiva, atendida de forma indireta pela generalização numa intensidade menor do que a que estaria presente na individualização mas ainda dentro de uma moldura normativa que nos parece presente em nosso ordenamento jurídico, desde que atendida, além da metonimização de que estamos a tratar, a regra de resiliência da dialogicidade de que falaremos a seguir.¹⁷⁸⁶ O mesmo não podemos afirmar em

¹⁷⁸³ Note-se que no ordenamento italiano, segundo ENRICO DE MITA, o uso de forfetização na base de cálculo por meio de presunções absolutas é aceitável como decorrência da simplificação, ainda que o assunto seja delicado. O mesmo não se pode afirmar, contudo, em relação ao seu uso na materialidade dos tributos. Cf. MITA, Enrico de. **O Princípio...**, *op. cit.*, p. 245-247. LAPATZA e NOVOA consideram, com olhos no ordenamento espanhol, que o uso do *forfait* por meio de estimativas objetivas é desejável para a simplificação da tributação, mas que não seria mero procedimento de aplicação e sim a instituição de um novo imposto pela média – o tema ganha relevo porque no primeiro caso sua regulação se daria completamente por regulamentos. Cf. FERREIRO LAPATZA, Jose Juan. **La Justicia...**, *op. cit.*, p. 68-69 e p. 101; FERREIRO LAPATZA, Jose Juan. **Informe...**, *op. cit.*, p. 35-44; GARCIA NOVOA, César. *El reto de la simplificación de los sistemas tributarios*. In: PIRES, Adilson Rodrigues; TÔRRES, Heleno Taveira (org.). **Princípios...**, *op. cit.*, 6, p. 320-321. Veja-se também: GARCIA NOVOA, César. *Los métodos de simplificación fiscal en la experiencia latino-americana – referencia comparativa a los casos brasileño y argentino*. **Revista de Contabilidad y Tributación del Centro de Estudios Financieros**, n. 247, p. 67-112, 2003, p. 68-70.

¹⁷⁸⁴ “Todas essas normas de finalidade simplificadora devem fixar uma normalidade média [...]”. Cf. TIPKE, Klaus; LANG, Joachim. **Direito...**, *op. cit.*, p. 234. Veja-se também: TIPKE, Klaus; YAMASHITA, Douglas. **Justiça...**, *op. cit.*, p. 38. “Não por outro motivo que a doutrina aponta como requisito indispensável da padronização tributária, de que é exemplo a substituição tributária com base em pauta fiscal, o uso de pautas verdadeiramente médias [...]”. Cf. ÁVILA, Humberto. **Imposto...**, *op. cit.*, p. 125.

¹⁷⁸⁵ ÁVILA, Humberto. **Imposto...**, *op. cit.*, p. 127-130. Veja-se a subseção 6.4.6.2, *infra*.

¹⁷⁸⁶ “Apesar de não ser possível, nesses casos, alcançar a igualdade individual – que seria o ideal e fruto de uma tributação não orientada por uma causa simplificadora, se a complexidade do subsistema tributário não fosse tão premente –, os traços de generalidade da igualdade geral, pelo menos, são garantidos pela média dos acontecimentos, permitindo-se que o núcleo duro da igualdade e da capacidade contributiva seja mantido no padrão, respeitando-se, com isso, o mínimo moral exigido dessas regras instrumentais institucionalizadas.” Cf. ROCHA, Eduardo Moraes da. **Teoria...**, *op. cit.*, p. 309. Veja-se a subseção 6.4.4.2, *infra*.

relação às ficções tributárias que constituam fabulações, no que se refere às normas de incidência tributária, quando afetarem diretamente elementos normativos atinentes à capacidade contributiva, situação em que os limites são mais intensos, com veremos oportunamente.¹⁷⁸⁷

Temos, então, o seguinte quadro:

QUADRO 8 - METONIMIZAÇÃO NOS CASOS DE GENERALIZAÇÃO

Técnica de Generalização	Metonimização
Desconsideração por Padronização (substancial)	Liame de causa e efeito com base na média de relações análogas
Desconsideração por Padronização (procedimental), por Abstração e Indicialização	Liame de causa e efeito individualizado
Desconsideração por Fabulação	Inaplicável (Metaforização)

FONTE: O autor (2019).

6.4.4.2 Dialogicidade

6.4.4.2.1 Aspectos gerais e Dialogicidade postergada (Impugnação)

A regra de resiliência da Dialogicidade decorre, sob a óptica das regras de racionalidade discursiva, da Regra de Entrada sob a perspectiva do destinatário normativo, além da própria Coerência na busca pela Igualdade. Os princípios que lhe servem de fundamento são os da Segurança Jurídica e da Igualdade sob o aspecto nomodinâmico do Devido Processo Legal. Como antes explicitado, os casos de aplicação de técnicas de Generalização visam à simplificação da aplicação normativa por meio do afastamento do dever constitucional de Individualização tributária. Fixamos o entendimento de que, quando existir impacto em relação à Igualdade/Capacidade Contributiva – em especial, portanto, em relação ao seu uso no critério material da hipótese e no critério quantitativo do consequente normativo –, o que é exigido constitucionalmente é que a aplicação normativa seja potencialmente individualizável durante o processo de positivação tributária, e não que de forma estática a expedição de leis ou de atos administrativos sejam sempre e em qualquer caso referentes de forma direta a elementos concretos. Há a nosso ver espaço para uma certa desconsideração – *rectius*, uma simplificação normativa – em relação às normas de competência tributária e às normas tributárias superiores.

O foco, neste momento, é o caráter da potencial individualização que consideramos essencial para a validade do uso de generalizações que afetem diretamente a

¹⁷⁸⁷ Veja-se a subseção 6.4.6.1, *infra*.

Igualdade/Capacidade Contributiva. Isso somente pode ocorrer se houver um procedimento dialógico que permita o exercício da ampla defesa e do contraditório, em meio a uma discussão argumentativo-racional de cunho pragmático, franqueando ao sujeito passivo a possibilidade de manifestar-se, insurgir-se, opor-se à generalização de forma a garantir a resiliência da Capacidade Contributiva, ou seja, da Individualização: é necessário que potencialmente se possa converter o genérico ao *status* de individualizado, atendendo as especificidades do caso concreto e afastando-o da aplicação massiva das normas. Como bem afirmou SACHA CALMON, “[p]raticabilidade e presunção fiscal só encontram guarida se se assegura a correção dos efeitos confiscatórios e se se permite o exercício da liberdade (opção pela fórmula menos onerosa)”.¹⁷⁸⁸ VELLOSO também alude a noção semelhante, ao considerar como forma de harmonização entre a praticabilidade e a igualdade a “autorização para provar o contrário”.¹⁷⁸⁹

Eis o limite de resiliência da Individualização que nominamos de **Dialogicidade**, e nela vislumbramos duas alternativas que nos parecem abraçadas por nosso ordenamento jurídico: uma dialogicidade **postergada**, que nominaremos de **Impugnação** e uma dialogicidade **prévia**, que nominaremos de **Consensualização**.¹⁷⁹⁰

A Dialogicidade insere-se no contexto da busca por uma discussão racional na aplicação do Direito, típica do Estado Democrático de Direito. Faz parte da cláusula do Devido Processo Legal, em especial o da ampla defesa e do contraditório para a concretização do Princípio da Capacidade Contributiva em concreto, vale dizer, uma expressão da dimensão substantiva de referida garantia constitucional.¹⁷⁹¹ O contraditório, ou bilateralidade da audiência, parte da noção de que só há entrega plena da justiça se as partes em conflito forem ouvidas.¹⁷⁹² Utilizando-se o léxico de SCHAUER, trata-se de permitir a saída de um modelo “entrincheirado” para um modelo “conversacional”.¹⁷⁹³ Trata-se de previsão formal que permite o que ÁVILA denomina de “ajustabilidade” das padronizações aos casos reais delas dissonantes e que VELLOSO vislumbra como o direito de fazer prevalecer a realidade, uma

¹⁷⁸⁸ COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso...**, *op. cit.*, p. 241.

¹⁷⁸⁹ VELLOSO, Andrei Pitten. **O princípio...**, *op. cit.*, p. 269-270.

¹⁷⁹⁰ Note-se que para EDUARDO ROCHA, a “manifestação de vontade do contribuinte” é uma técnica de praticabilidade que demonstra “confiança sistêmica”. A nosso ver, ainda que a dialogicidade prévia (e não a postergada) seja uma expressão de praticabilidade via Sintetização (Sumarização por Simplificação), atua ela como meio de resiliência da Capacidade Contributiva apta a permitir a validade das técnicas de Generalização em matéria tributária, numa visão próxima da defendida por DANIEL GIOTTI. Cf. ROCHA, Eduardo Moraes da. **Teoria...**, *op. cit.*, p. 181-185; PAULA, Daniel Giotti de. **A Praticabilidade no Direito Tributário: controle...**, *op. cit.*, p. 414-430.

¹⁷⁹¹ Juntos, “o direito à tutela jurisdicional obtida pelo exercício do princípio do pleno acesso ao Judiciário e o direito ao devido processo legal conduzem a outro princípio básico [...]: o do contraditório, sem cujo cumprimento não se instaura relação processual válida [...]” Cf. CAIS, Cleide Previtali. **O Processo...**, *op. cit.*, p. 98-99.

¹⁷⁹² *Ibidem*, p. 104-105.

¹⁷⁹³ SCHAUER, Frederick. **Las Reglas...**, *op. cit.*, p. 97-112.

distribuição do ônus probatório.¹⁷⁹⁴ São meios de retorno da Igualdade Geral à Igualdade particular que tornam válidas tais técnicas.¹⁷⁹⁵

Tratemos em primeiro plano da **dialogicidade postergada** ou **Impugnação**: por meio dessa regra de resiliência, uma generalização em norma tributária é válida se franqueada ao sujeito passivo a efetiva possibilidade de impugnação de sua aplicação ao caso concreto, seja no sentido estrito de apresentação de defesa administrativa ou num sentido amplo de poder apresentar ajustes e comprovações em sentido contrário sem, necessariamente, a abertura de um processo contencioso administrativo – v.g. por meio de declarações retificadoras. Afinal, por meio desse potencial exercício do direito de defesa administrativa, pode-se retornar ao estado de individualização e ao atendimento mais próximo do real em relação à Capacidade Contributiva, havendo, tão-somente, uma redistribuição do ônus de prova a exigir, anotamos, a real possibilidade de prova em contrário, não se podendo validar casos em que a exigência é de prova impossível ou diabólica que, materialmente, impediria a dialogicidade que passaria a ser mera formalidade.

De plano, percebe-se que ao assim nos posicionarmos, cremos ser válida a utilização de presunções relativas em normas de incidência tributária, seja no âmbito legal, regulamentar ou no lançamento individual, como é o caso do arbitramento. Dizemos mais: por tal exigência, salvo nas hipóteses em que estiver presente a dialogicidade prévia para o caso concreto de que trataremos a seguir, toda presunção reduz-se a presunção relativa: é possível discutir tudo o que se possa discutir, ensina-nos ALEXY.¹⁷⁹⁶

6.4.4.2.2 *Dialogicidade prévia (Consensualização)*

Parece-nos também possível como limite às Generalizações, em havendo previsão legal que o respalde, a utilização da **dialogicidade prévia** ou **Consensualização**. Nesse conceito inserem-se diversas formas de participação da vontade do cidadão/sujeito passivo na elaboração de atos normativos em geral que contenham generalizações tributárias (tais

¹⁷⁹⁴ ÁVILA, Humberto. **Teoria da Igualdade...**, *op. cit.*, p. 105-114; VELLOSO, Andrei Pitten. **O princípio...**, *op. cit.*, p. 269-270.

¹⁷⁹⁵ “Em nosso ordenamento, encontramos exemplos de mecanismos de retorno no caso do IRPF que prevê a possibilidade da declaração e dedução simplificada como alternativa à completa, quando dificultada a possibilidade de comprovação na tributação de menores quantias. Também encontramos a possibilidade de retorno à igualdade nas opções dadas ao contribuinte na adoção do supersimples e do lucro presumido. Noutro giro, na chamada substituição tributária para frente do ICMS, com fulcro no art. 150, § 7º da CRB/88, existe a previsão de restituição integral e imediata quando verificada a inocorrência do fato gerador”. Cf. TEIXEIRA, Daniel Alves. **Praticidade...**, *op. cit.*, p. 114. “Admitimos possam ser criadas presunções legais relativas para a definição de critérios da regra-matriz de incidência, notadamente nas hipóteses em que o acurado exercício do dever de fiscalização pelas autoridades administrativas não permite o controle efetivo de práticas evasivas pelo contribuinte [...]”. Cf. BARRETO, Paulo Ayres. **Planejamento...**, *op. cit.*, p. 234.

¹⁷⁹⁶ ALEXY, Robert. **Teoria...**, *op. cit.*, p. 190.

como audiências públicas no processo legislativo ou a possibilidade de manifestação/impugnação em relação a minutas de regulamentos.¹⁷⁹⁷ Mas tal espécie de consensualização prévia, mesmo sendo algo desejável, não é exigida para a validade das normas legais ou regulamentares em âmbito constitucional – ainda que a análise do caso concreto possa verificar alguma exigência específica em constituições estaduais, leis orgânicas municipais ou mesmo em âmbito legal, situação em que passaria ela a ser requisito de validade.¹⁷⁹⁸

Interessa-nos aqui a consensualização específica entre determinado sujeito passivo e o Estado. Nela há deslocamentos procedimentais de cunho sintático visando à simplificação do número de atos do processo de positivação – podendo ser, ela mesma, caso de praticabilidade por Sintetização por Sumarização –, por meio da manifestação de vontade do particular em atos com natureza de verdadeiros contratos administrativos, tema também objeto de estudos no âmbito do Direito Administrativo.¹⁷⁹⁹ Dentro deste conceito, incluímos o **direito de opção do particular em matéria tributária**, que pode, também, mas não necessariamente, ser uma política de simplificação a seu favor, não só visando à eficiência-procedimental do Estado, mas um tratamento simplificado do sujeito passivo.¹⁸⁰⁰ Tais contratos podem ter caráter massivo, de adesão, ou serem individualizados.

Quando falamos desse tipo de consensualização a que se refere ao direito de opção do contribuinte a determinados regimes jurídicos tributários, transparece uma inesperada natureza negocial na relação entre a Administração Tributária e o particular, a atenuar fronteiras que pareciam muito sólidas na teorização sobre o tributo. Tratemos disso para depois aprofundarmos os efeitos da opção do contribuinte em relação às Generalizações por Desconsideração.

¹⁷⁹⁷ Nnesse último caso como expressamente autorizado pelo artigo 29 do Decreto-Lei n. 4.657/42, a LINDB, com a redação dada pela Lei Federal n. 13.655/2018.

¹⁷⁹⁸ Veja-se que REGINA HELENA COSTA inclui a “transparência da adoção de técnicas presuntivas” como limite da praticabilidade, assim entendida a prévia consulta referente a atos normativos, opinião compartilhada por DANIEL GIOTTI. Cf. COSTA, Regina Helena. **Praticabilidade...**, *op. cit.*, p. 218; PAULA, Daniel Giotti de. **A Praticabilidade no Direito Tributário: controle...**, *op. cit.*, p. 455-460.

¹⁷⁹⁹ ALMEIDA, Fernando Dias Menezes. Mecanismos de consenso no Direito Administrativo. In: ARAGÃO, Alexandre Santos de; MARQUES NETO, Floriano de Azevedo (coord.). **Direito Administrativo e seus novos paradigmas**. Belo Horizonte: Fórum, 2008, p. 335-349. Recordemos que existem casos de Consensualização espalhados em outras técnicas de praticabilidade, como na Delegação por Terceirização – nos casos de “confissão” da dívida no lançamento por homologação –, por Desjudicialização – a arbitragem –, assim como a casos de Sumarização por Indução – como a transação.

¹⁸⁰⁰ Notadamente o que se denomina de direito de opção pode ser encontrado no Brasil em casos de alguns regimes especiais – com contratos específicos (como regimes especiais no âmbito do ICMS) ou semicontratos ou direito de opção fixado legalmente (o direito de opção a regimes tributários massivos, como vários casos do IRPF, do IRPJ, da COFINS e da Contribuição ao PIS, da “Desoneração da Folha” na contribuição patronal previdenciária, do Simples Nacional e do SIMEI, por exemplo).

6.4.4.2.3 A Contratualização entre a Administração Tributária e o Contribuinte

Não é nenhuma novidade a possibilidade de criação de obrigações por meio do veículo “contrato”, seja entre particulares, seja entre a Administração e a iniciativa privada. No primeiro caso, com fulcro no art. 5º, inciso II, da CF/88, o fundamento legal se dá, precipuamente, na extensa regulação do Código Civil, que outorga competência aos particulares, respeitados diversos limites, para auto instituírem obrigações contratuais; no segundo caso, com fundamento no art. 37, *caput*, da CF/88, tem-se diversas previsões legais específicas.¹⁸⁰¹

Um negócio jurídico, como aduz Kelsen, é fato produtor de normas que confere aos indivíduos o poder de regular suas relações mútuas, observadas as normas gerais legislativas ou consuetudinárias.¹⁸⁰² O contrato, o negócio jurídico típico, surge mediante as declarações de vontade concordantes de dois ou mais indivíduos, dirigidas a determinada conduta deles próprios, e nisto reside a noção de autonomia privada.¹⁸⁰³ Nas palavras de PONTES DE MIRANDA, nos “negócios jurídicos, há sempre manifestação de vontade”, vontade esta que o ordenamento pode exigir seja complementada pela recepção.¹⁸⁰⁴ Ressalte-se que há autores que põem em dúvida a existência da vontade livre como essencial aos contratos, tendo em vista que, na atualidade, haveria contratos firmados pela necessidade.¹⁸⁰⁵ Sabe-se, contudo, que, na contemporaneidade, tem-se um enfraquecimento do ideário romano do *pacta sunt servanda* na teoria dos contratos, apontando-se um debilitamento da autonomia da vontade, o surgimento de contratos de caráter geral e com redação previamente fixada, assim como os

¹⁸⁰¹ Como exemplos: Lei Federal n. 8.666/93, que outorga competência para a entabulação dos contratos administrativos em geral; os contratos de concessão de serviço público regulados pela Lei Federal n. 8.987/95 e os convênios e parcerias regulados hoje pela Lei Federal n. 13.019/2014. Em tais hipóteses tem-se formas de negócios jurídicos entabulados entre o Estado e o particular, sem dúvida. A autonomia negocial dos entes públicos possui, também, algumas previsões expressas em âmbito constitucional, como a autorização genérica para contratação, com realização de licitação (art. 37, XXI, CF/88), o caso dos contratos de gestão (art. 37, §§ 8º e 9º, CF/88), convênios para compartilhamento de dados entre as Administrações Tributárias (art. 37, XXII, CF/88), contratos e convênios para escolas de formação e aperfeiçoamento de servidores públicos (art. 39, § 2º, CF/88), pela interpretação a *contrario sensu* da autorização para sustação de contratos pelos Tribunais de Contas e a fiscalização de acordos, convênios e congêneres (art. 71, VI e § 1º, CF/88), autorização para contratos de concessão de serviço público (art. 175, Parágrafo Único, I, CF/88), a contratualização do Sistema Único de Saúde (art. 199, § 1º, CF/88), a autorização para consórcios públicos (art. 241, CF/88) etc. No Direito Tributário, há o esquecido tema das isenções “contratuais”. Cf. BORGES, José Souto Maior. **Teoria...**, *op. cit.*, p. 84-89; GRUPENMACHER, Betina Treiger. **Das exonerações...**, *op. cit.*, p. 17

¹⁸⁰² Kelsen, Hans. **Teoria Pura...**, *op. cit.*, p. 285.

¹⁸⁰³ *Ibidem.*, p. 284, p. 286 e p. 288; Kelsen, Hans. **Teoria Geral do Direito e do Estado**. Trad. Luís Carlos Borges. 4. ed. São Paulo: Martins Fontes, 2005, p. 199.

¹⁸⁰⁴ PONTES DE MIRANDA, Francisco Cavalcanti. **Tratado de Direito Privado**. Parte Geral. 3. ed. Rio de Janeiro: Borsoi, 1970, Tomo II, p. 395, 398.

¹⁸⁰⁵ MUZZI FILHO, Carlos Victor. **O consentimento...**, *op. cit.*, p. 93.

chamados contratos regulamentares, como os contratos coletivos.¹⁸⁰⁶ Ademais, amenizou-se a força obrigatória de tais instrumentos com as exceções ao seu cumprimento, tais como a teoria da imprevisão, o fato do príncipe *etc.*; ainda, para o resgate da isonomia entre os contraentes, principalmente em face de eventual desnivelamento de ordem econômica, surgiu o chamado “dirigismo contratual”, decorrente da intervenção estatal nos contratos privados.¹⁸⁰⁷

De qualquer modo, como antes afirmamos, há um espaço de liberdade para a entabulação de negócios jurídicos, tanto por parte do cidadão, quando do próprio Estado. Obviamente, tais expressões de liberdade que nosso sistema jurídico outorga não são irrestritas, pois a existência de negócios jurídicos somente pode se dar “em virtude de lei”, respeitados os limites por ela impostos. E esse é mais um exemplo vinculado a uma noção de Legalidade Genérica, não estrita.

Diante deste quadro, haveria espaço para um “Direito Tributário Negocial” em nosso sistema jurídico? Sobre esse tema, além da clássica obra de CASALTA NABAIS e de reflexões de MASSANET, iniciaram-se profundas reflexões na dogmática brasileira.¹⁸⁰⁸ Afinal, é cediço que os tributos possuem em relação aos contratos uma diferença vital, considerada um referencial para o próprio conceito de “tributo”: na relação jurídica tributária, como se repete incansavelmente em todos os estudos sobre sua natureza jurídica, tem-se uma obrigação *ex lege*, em que a vontade do contribuinte seria indiferente.¹⁸⁰⁹ Chega-se a afirmar que a fonte

¹⁸⁰⁶ MUKAI, Toshio. **Direito Administrativo Sistematizado**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2000, p. 328.

¹⁸⁰⁷ *Ibidem*, p. 328.

¹⁸⁰⁸ NABAIS, José Casalta. **Contratos Fiscais**. Reflexões acerca da sua admissibilidade. Coimbra: Coimbra, 1994, *passim*; MASSANET, Juan Ramallo. *La Deslegalización de los elementos de cuantificación de la obligación tributaria*. **Revista de Direito Tributário**, São Paulo: Malheiros, n. 71, 1996, p. 11-19; MUZZI FILHO, Carlos Victor. **O consentimento...**, *op. cit.*, *passim*; POLIZELLI, Victor Borges. **Contratos...**, *op. cit.*, *passim*.

¹⁸⁰⁹ CARVALHO, Paulo de Barros. **Teoria...**, *op. cit.*, p. 105-107; CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso...**, *op. cit.*, p. 58; BORGES, José Souto Maior. **Teoria...**, *op. cit.*, p. 39; COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Teoria...**, *op. cit.*, p. 111-112; COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso...**, *op. cit.*, p. 366; AMARO, Luciano. **Direito...**, *op. cit.*, p. 18; TORRES, Ricardo Lobo. **Curso...**, *op. cit.*, p. 235; MACHADO, Hugo de Brito. **Curso...**, *op. cit.*, p. 64; MACHADO, Hugo de Brito. Confissão e transação no Direito Tributário. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo: Dialética, n. 159, dez. 2008, p. 32; BECHO, Renato Lopes. **Lições...**, *op. cit.*, p. 66-67; VALLE, Maurício Dalri Timm do. **Princípios Constitucionais e Regras-Matrizes de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI**. São Paulo: Noeses, 2016, p. 165; KFOURI JUNIOR, Anis. **Curso de Direito Tributário**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 159; BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria...**, *op. cit.*, p. 282-283; JARDIM, Eduardo Marcial Ferreira. **Curso...**, *op. cit.*, p. 29; SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário**, *op. cit.*, p. 134; COSTA, Regina Helena. **Curso...**, *op. cit.*, p. 125; ATALIBA, Geraldo. **Hipótese...**, *op. cit.*, p. 35; CARRAZZA, Roque Antonio. **Reflexões...**, *op. cit.*, p. 314; CARVALHO, Cristiano. **Teoria...**, *op. cit.*, p. 143; TAVARES, Alexandre Macedo. O parcelamento de débito tributário e a ineficácia das condicionantes cláusulas de “confissão irretratável” e de “renúncia de discussão administrativa e judicial” do objeto parcelado. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo: Dialética, n. 123, dez. 2005, p. 10; DEXHEIMER, Vanessa Grazziotin. **Parcelamento tributário: entre vontade e legalidade**. São Paulo: Quartier Latin, 2015, p. 57-85.

da obrigação tributária, “obviamente, é a lei”, sendo tal previsão um de seus caracteres essenciais, não podendo o “fato gerador” ser “um ato negocial ou um negócio jurídico para o Direito Tributário”.¹⁸¹⁰ Nas palavras de BECHO, na “tributação, não há a intermediação de contratos entre o Fisco e o contribuinte ou espaço para declarações unilaterais de vontade que constituam o vínculo jurídico”.¹⁸¹¹ Com efeito, os contratos, ao lado das multas, são considerados praticamente anônimos do que se costuma entender por tributo e é o que se depreende da definição legal do art. 3º, do CTN: a nota característica das relações jurídicas contratuais, como se sabe, é a própria autonomia da vontade, pressupondo liberdade e capacidade jurídica das partes.¹⁸¹²

Contudo, se há considerável distância entre a lei e o contrato, também se fazem possíveis algumas aproximações do ponto de vista analítico e filosófico, até mesmo se partirmos, para a construção de uma Teoria do Estado e da democracia, de constructos teóricos como o do “contrato social”.¹⁸¹³ Não se pode negar, por exemplo, apesar das diferenças abissais, que, assim como nos contratos de direito privado, por meio da tributação se faz a transferência da riqueza de um sujeito para outro.¹⁸¹⁴ Ambos – a lei e o contrato – são veículos introdutórios de normas, ainda que nas leis se encontrem como regra normas gerais e abstratas e nos contratos, normas individuais, concretas ou abstratas. Ademais, como antes exposto, quando se fala de Legalidade se está a tratar de uma trama valorativa que remete à ideia do consenso na democracia, a autotributação.¹⁸¹⁵ E consenso é expressão da vontade, ainda que ficta. O tema do consentimento ao imposto, como anota FILIPPO, é pouco aprofundado pela doutrina brasileira, sendo merecedor de maiores reflexões, mas, mediante a noção de Legalidade sob o influxo do ideal democrático, é clara a existência de um consentimento indireto à tributação.¹⁸¹⁶ Convém ressaltar que quando falamos em Direito

¹⁸¹⁰ FALCÃO, Amílcar de Araújo. **Fato...**, *op. cit.*, p. 1; 7.

¹⁸¹¹ BECHO, Renato Lopes. **Lições...**, *op. cit.*, p. 67.

¹⁸¹² SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário**, *op. cit.*, p. 134; MUKAI, Toshio. **Direito...**, *op. cit.*, p. 328; MEIRELLES, Hely Lopes. **Direito Administrativo Brasileiro**, p. 207; CARVALHO FILHO, José dos Santos. **Manual de Direito Administrativo**, 10 ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2003, p. 147.

¹⁸¹³ ROUSSEAU, Jean-Jacques. **O Contrato Social**, Trad. Antônio de Pádua Danesi. São Paulo: Martins Fontes, 1999, *passim*; HOBBS, Thomas. **Leviatã**. Trad. João Paulo Monteiro e Maria Beatriz Nizza da Silva. São Paulo: Martins Fontes, 2003, *passim*; LOCKE, John. **Dois Tratados sobre o Governo**. Trad. Julio Fischer. São Paulo: Martins Fontes, 2005, *passim*.

¹⁸¹⁴ MUZZI FILHO, Carlos Victor. **O consentimento...**, *op. cit.*, p. 92.

¹⁸¹⁵ VALLE, Maurício Dalri Timm do. **Princípios...**, *op. cit.*, p. 427; SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário**, *op. cit.*, p. 274; FILLIPO, Luciano Gomes. **Consentimento...**, *op. cit.*, p. 103; MUZZI FILHO, Carlos Victor. **O consentimento...**, *op. cit.*, p. 18-19. Veja-se a subseção 5.3.4.1, *supra*.

¹⁸¹⁶ Consentimento esse que, a seu ver, é enfraquecido pela inexistência do princípio da anualidade orçamentária, de meios de participação direta e do abuso das medidas provisórias. Cf. FILLIPO, Luciano Gomes. **Consentimento...**, *op. cit.*, p. 99, p. 103-104 e p. 108-109; FILLIPO, Luciano Gomes. **A Performance...**, *op. cit.*, p. 286-311. Veja-se também: CATARINO, João Ricardo; FILLIPO, Luciano Gomes. **Consentimento ao Imposto: do Positivismo à Desumanização**. **Revista Tributária e de Finanças Públicas**, São Paulo: RT, ano 19, n. 97, mar./abr. 2011, p. 265-294.

Tributário Negocial não estamos a adotar as antigas concepções contratuais do tributo, tão bem analisadas por CALIENDO, nem mesmo do tema afeto ao pré-consentimento democrático (consentimento ao imposto) ou do pós-consentimento através de referendos (consentimento do imposto), como se vê na França, tema tratado por FILIPPO.¹⁸¹⁷ Também não se pretende analisar o tema sob a óptica política, sociológica ou de análise psicológica da tributação, como é comum na França, na recordação de FILIPPO.¹⁸¹⁸

No entanto, há outros pontos de contato que valem recordar. Externamente à norma tributária e, portanto, sem que se considere o tema como objeto de análise da Ciência do Direito Tributário, pode-se afirmar que em muitos casos o contribuinte pode utilizar de sua vontade para que sobrevenha ou não a incidência de imposições tributárias: *v.g.*, o cidadão pode escolher não ter um veículo para não pagar o IPVA, ou não usufruir de serviço público para evitar o pagamento de taxas. Essa situação não retira o caráter compulsório do tributo, a surgir com a verificação da ocorrência do fato jurídico tributário. Já numa zona cinzenta, tem-se a questão da liberdade e da vontade do contribuinte para eleição de negócios jurídicos visando a desoneração tributária, como se vê na intensa discussão sobre os limites da elisão tributária.¹⁸¹⁹

Parece claro, também, que tais formas de adesão voluntária, com opções a serem elegidas pelo contribuinte, auxiliam a mitigar a visão do tributo como norma de rejeição social.¹⁸²⁰ Para CÉSAR NOVOA, observados determinados limites, como a autorização legal e

¹⁸¹⁷ CALIENDO, Paulo. **Direito Tributário: três modos...**, *op. cit.*, p. 157-163; FILLIPO, Luciano Gomes. **Consentimento...**, *op. cit.*, p. 99-133. Veja-se também: CATARINO, João Ricardo; FILLIPO, Luciano Gomes. **Consentimento...**, *op. cit.*, p. 265-294.

¹⁸¹⁸ FILLIPO, Luciano Gomes. **Consentimento...**, *op. cit.*, p. 128-129; FILLIPO, Luciano Gomes. **A Performance...**, *op. cit.*, p. 312-329.

¹⁸¹⁹ Há, ainda, figuras cuja natureza é pouco discutida, mas que se avizinham muito de normas tributárias, como o seguro DPVAT, um contrato compulsório fixado em lei e com destinação de recursos a finalidades públicas; ou, ainda, os casos da contribuição previdenciária dos segurados facultativos ou do pagamento retroativo de contribuições como contribuinte individual para contagem de tempo de contribuição, previstos na Lei Federal n. 8.212/91, em que a vontade do segurado aparece de forma expressa. Por fim, tem-se normas tributárias em que sua própria materialidade põe a descoberto a volição do contribuinte como elemento constituinte da base de cálculo, como se via na contribuição previdenciária dos contribuintes individuais originalmente prevista na Lei de Custeio Previdenciária, pela eleição de escalas de contribuição, “hipótese curiosa, em que a definição legal da base de cálculo do tributo sujeita-se à integração pela vontade do contribuinte”. Considerando tratar-se o pagamento do seguro DPVAT de um tributo: COLNAGO, Cláudio de Oliveira Santos. A natureza jurídica tributária das contribuições para o Seguro DPVAT. **Revista Tributária e de Finanças Públicas**, São Paulo: RT, n. 51, 2003, p. 57-93; afirmando exatamente o contrário: TÔRRES, Heleno Taveira. DPVAT é seguro compulsório, e não uma espécie de tributo. **Revista Consultor Jurídico**, Conjur, São Paulo: 2016, [online]. Sobre a contribuição recolhida após o prazo decadencial, veja-se, exemplificativamente: CUNHA, Ricardos Almagro V. Da possibilidade de recolhimento de contribuições em atraso para fins de cômputo de tempo de serviço e do critério de apuração do *quantum* devido. **Revista Dialética de Direito Tributário**, v. 46, 1999, p. 89.

¹⁸²⁰ FILLIPO, Luciano Gomes. **Consentimento...**, *op. cit.*, p. 133. MARTINS, Ives Gandra da Silva. A evolução do Sistema Tributário no Brasil. **Revista dos Tribunais: Cadernos de Direito Tributário e Finanças Públicas**, São Paulo: RT, ano 2, n. 8, jul./set. 1994, p. 10.

a vedação de convenção sobre qualificações jurídicas, trata-se de instrumento fomentador de maior segurança jurídica.¹⁸²¹ Fato é que no Direito Tributário não se pode afirmar, sem aprofundamentos, que a desconsideração da vontade do contribuinte seja sempre total: “o tema da manifestação da vontade do contribuinte já é alvo de estudos que reconhecem (ou ao menos insinuem) a sua importância, especialmente na doutrina europeia”.¹⁸²²

No âmbito do Direito Público, o caráter negocial aparece de forma mais clara nos chamados “atos administrativos negociais”, na classificação de HELY LOPES MEIRELLES, e nos contratos, convênios, acordos e parcerias administrativas.¹⁸²³ Os primeiros, segundo referido autor, são os atos administrativos que contém “uma declaração de vontade do Poder Público coincidente com a pretensão do particular”, seja para concretizar negócios jurídicos públicos ou para atribuir direitos ou vantagens.¹⁸²⁴ De outro lado, tem-se notado no decorrer do tempo uma revalorização da contratualização – nome criticado por alguns por recordar aspectos econômicos – ou consensualidade, no âmbito do Direito Administrativo.¹⁸²⁵ Referido fenômeno não tem ligação com a noção milenar de “contrato” em seu sentido técnico-jurídico; antes, indica a substituição de atos unilaterais por atos bilaterais, em que há a participação do cidadão, o diálogo, o consenso.¹⁸²⁶ Faz parte de um conceito mais amplo de processualização da atividade administrativa e de efetiva participação popular para a prática de atos administrativos, como alude JUSTEN FILHO.¹⁸²⁷ DIOGO MOREIRA NETO chega a mencionar que

¹⁸²¹ GARCIA NOVOA, César. **El Principio...**, *op. cit.*, p. 121-125.

¹⁸²² MUZZI FILHO, Carlos Victor. **O consentimento...**, *op. cit.*, p. 113. Note-se a relevância que o tema dos Acordos de Preços Antecipados – APAs (*advanced price arrangements*) possui internacionalmente no tema do controle dos preços de transferência, por exemplo. Cf. GREGÓRIO, Ricardo Marozzi. **Preços...**, *op. cit.*, p. 135-140; SILVA, Mauro. A utilização do Acordo de Preços Antecipados (APA) no regime de controle de preços de transferência. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo: Dialética, n. 137, p. 91-107, fev. 2007, p. 91-107. Veja-se também, sobre acordos prévios de valoração no ordenamento espanhol: GARCIA NOVOA, César. **El Principio...**, *op. cit.*, p. 273-274. Veja-se também: NABAIS, José Casalta. **Contratos...**, *op. cit.*, p. 179-210; OLIVEIRA, Phelippe Toledo Pires de. **A Transação em Matéria Tributária**. São Paulo: Quartier Latin, 2015, p. 47-53. Reimer aponta que a prática de acordos prévios de preços é muito comum na França, sendo a Alemanha relutante em usá-los. Cf. REIMER, Ekkehart. Proteção do Contribuinte na Alemanha. **Revista de Direito Tributário Atual**, São Paulo: Dialética, n. 22, 2008, p. 71.

¹⁸²³ MEIRELLES, Hely Lopes. **Direito...**, *op. cit.*, p. 184.

¹⁸²⁴ *Ibidem*, p. 184.

¹⁸²⁵ MOREIRA NETO, Diogo de Figueiredo. **Curso...**, *op. cit.*, p. 33; MOREIRA NETO, Diogo de Figueiredo. Políticas Públicas e Parcerias: Juridicidade, Flexibilidade Negocial e Tipicidade na Administração Consensual. **Revista de Direito do Estado**, Rio de Janeiro: Renovar, n. 1, jan./mar. 2006, p. 105-117; MUZZI FILHO, Carlos Victor. **O consentimento...**, *op. cit.*, p. 39-40; ARAGÃO, Alexandre Santos de. A consensualidade no Direito Administrativo: acordos regulatórios e contratos administrativos. **Revista de Direito do Estado**, Rio de Janeiro: Renovar, n. 1, p. 155-173, jan./mar. 2006, p. 155-173; SCHIRATO, Vitor Rhein; PALMA, Juliana Bonacorsi de. Consenso e legalidade: vinculação da atividade administrativa consensual ao Direito. **Revista Brasileira de Direito Público – RBDP**, Belo Horizonte: Fórum, ano 7, n. 27, out./dez. 2009, p. 67-93; Marcelo Ribeiro LOSSO, Marcelo Ribeiro. **Negócios entre Estado e Particulares: a violação do Princípio da Proteção à Confiança nas relações pré-negociais**. Curitiba: Juruá, 2017, p. 23-28.

¹⁸²⁶ MUZZI FILHO, Carlos Victor. **O consentimento...**, *op. cit.*, p. 40.

¹⁸²⁷ JUSTEN FILHO, Marçal. O Direito Administrativo de espetáculo. In: ARAGÃO, Alexandre Santos;

o princípio da consensualidade é essencial para a reforma administrativa no seio de uma sociedade participativa, em substituição à aplicação imperativa da lei pelo Estado, no caminho para uma administração pública coordenativa, não mais subordinativa.¹⁸²⁸ ODETE MEDAUAR aponta um contínuo crescimento de um módulo contratual no Direito Administrativo, com o aparecimento de diversas figuras baseadas no consenso, cooperação e acordo entre a Administração e particulares, fugindo da figura clássica do contrato administrativo do Séc. XIX.¹⁸²⁹ Pode-se afirmar que, no Estado Democrático de Direito, “há uma tendência à contratualização da atividade administrativa”, em substituição aos atos unilaterais, como uma espécie de manifestação democrática mediante o consenso.¹⁸³⁰

Diante do exposto anteriormente sobre as especificidades da Legalidade Estrita do art. 150, I, da CF/88, parece claro que não se poderia falar de negócio jurídico entre o Estado e o contribuinte para o fim de instituição de obrigações tributárias, no que se refere à norma de incidência tributária em si. Parece ser esse um ponto intocável à vontade de ambos, somente imputável à presumida vontade popular em regimes democráticos, por decisão do Parlamento. É caso de reserva de lei, nas palavras de AMÍLCAR FALCÃO.¹⁸³¹

No entanto, o Direito Tributário é mais amplo do que somente as normas de incidência tributária; elas são seu núcleo, sua razão de ser, mas existe um vasto campo complementar que é essencial para o seu funcionamento como um sistema, tais como o das normas de procedimento e processo administrativo, que conformam de diversos modos a relação jurídica tributária, em que se poderia ventilar a possibilidade de mais amplo poder regulamentar, como já expusemos.¹⁸³² Não seria possível considerar-se existente, aqui, um espaço negocial?

Os principais pontos de possibilidade de consenso tributário, parece-nos, são os que se referem ao procedimento administrativo de aplicação da norma de incidência tributária, ou seja, típicos negócios jurídico-processuais que se referem às provas e aos atos necessários para a maior concreção normativa. Com olhos no direito português, CASALTA NABAIS também o afirma – e, no particular, não parece existir diferenças relevantes entre os sistemas do Brasil e o de Portugal.¹⁸³³ É o que se vê, por exemplo, em relação às três formas de apuração do

MARQUES NETO, Floriano de Azevedo (coord.). **Direito Administrativo e seus novos paradigmas**. Belo Horizonte: Forum, 2008, p. 82-83.

¹⁸²⁸ MOREIRA NETO, Diogo de Figueiredo. **Mutações do Direito Administrativo**. 3. ed. rev. ampl. Rio de Janeiro: Renovar, 2007, p. 12 e p. 27.

¹⁸²⁹ MEDAUAR, Odete. **Direito Administrativo Moderno**. 17. ed. São Paulo: RT, 2013, p. 242. Veja-se também: MEDAUAR, Odete. **Direito Administrativo em Evolução**, *op. cit.*, p. 228-236.

¹⁸³⁰ JUSTEN FILHO, Marçal. **Curso...**, *op. cit.*, p. 276-277.

¹⁸³¹ FALCÃO, Amílcar de Araújo. **Introdução...**, *op. cit.*, p. 44.

¹⁸³² Veja-se a subseção 5.3.4.5, *supra*. FALCÃO, Amílcar de Araújo. **Introdução...**, *op. cit.*, p. 44.

¹⁸³³ “Por um lado e desde logo, não há qualquer obstáculo constitucional retirado do princípio da legalidade fiscal que impeça a utilização da forma contratual relativamente ao amplo domínio das relações do chamado direito fiscal formal, em que se incluem as relações respeitantes aos

IRPJ, que são relevantes “especialmente no ato de aplicação da legislação, pois traduzem-se derradeiramente como prova, forma de representação jurídica de dado fato econômico”, são métodos de “gradação indicial do esforço técnico” para constituir a prova da renda, em casos de transação ou mesmo em parcelamentos especiais com anistias parciais, que se tornaram comuns.¹⁸³⁴

É que, como já expusemos, o fato de o ato de lançamento ser “vinculado” deve ser observado sem que fechemos os olhos à natural imprecisão da linguagem natural e jurídica. Como bem afirma VICTOR POLIZELLI:

A vinculação a que se refere o Código Tributário Nacional não é plena. Ela diz respeito a uma fase relevante da atividade do lançamento que é a aplicação da norma ao caso concreto. Porém não afasta as dificuldades inerentes à apuração dos fatos e sua quantificação, tampouco vincula infalivelmente problemas de apreciação de questões de direito envolvidas na definição da norma aplicável ao caso concreto. Em todos esses processos, depara-se a autoridade administrativa com uma liberdade de apreciação que lhe foi concedida pela lei. O exercício deste poder em colaboração com o contribuinte é campo propício para a adoção de contratos fiscais a fim de eliminar incertezas e garantir a aceitação e efetividade do ato.¹⁸³⁵

Neste campo, há um espaço considerável para a diminuição de custos de conformidade que interessa tanto para o Estado quanto para o contribuinte, o que permite uma “contratualização” – sempre com autorização em lei, obviamente – em que ambas as partes abrem mão, ao menos potencialmente, de parcela de seu patrimônio imediato – seja recebendo menos tributo, seja potencialmente pagando um valor um pouco maior –, em face dos benefícios que, globalmente, são-lhes favoráveis, pela diminuição do ônus em relação a obrigações acessórias ou menor intensidade de instrução probatória, por exemplo. Para VICTOR POLIZELLI, os “contratos fiscais” são medida de “maior eficiência e legitimidade” e, em relação à quantificação padronizada de tributo, possuem natureza de ato administrativo participativo.¹⁸³⁶ Como afirma MUZZI, “é no momento da apuração do ‘*quantum debeatur*’ que se mostra mais comum o recurso [...] ao consentimento do sujeito passivo”, isso pela razão das “dificuldades de se superar as incertezas relativas aos vários aspectos da norma tributária,

elementos não essenciais dos impostos como as referentes à liquidação e à cobrança”. Cf. NABAI, José Casalta. **Contratos...**, *op. cit.*, p. 258.

¹⁸³⁴ SANTI, Eurico Marcos Diniz de. Imposto sobre a renda: análise da possibilidade da opção do lucro arbitrado por iniciativa do contribuinte e reflexos penais. **Revista Dialética de Direito Tributário**. São Paulo: Dialética, n. 137, fev. 2007, p. 28. Sobre o tema das transações, veja-se: BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves. Transação no direito tributário, discricionariedade e interesse público. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo: Dialética, n. 83, p. 116-125, ago. 2002, *passim*. Quanto aos parcelamentos especiais, veja-se como exemplo: MONTEIRO NETO, Nelson. Desistência dos Embargos do Devedor ligada à opção do Refis: condenação em honorários advocatícios. **Revista Dialética de Direito Tributário**. São Paulo, Dialética, n. 94, jul. 2003, p. 98.

¹⁸³⁵ POLIZELLI, Victor Borges. **Contratos...**, *op. cit.*, p. 21.

¹⁸³⁶ *Ibidem*, p. 19 e p. 25-26.

mas notadamente as incertezas relativas ao aspecto quantitativo”.¹⁸³⁷ Nesse sentido, MARÍA ESTHER SÀNCHEZ considera que a vontade do contribuinte é irrelevante em relação aos aspectos estruturais do tributo, mas aparece de forma secundária, na sua quantificação.¹⁸³⁸ Note-se que, ainda que se refiram a questões de prova, pode-se entender que tais negócios processuais tributários causam, em alguns casos, reflexos na própria materialidade do tributo, como sói ocorrer nos casos da opção pelo lucro presumido em que exista, faticamente, prejuízo do contribuinte, apesar de a adesão ser irretratável.¹⁸³⁹ É a opinião de MUZZI, da qual discordamos: é que a consensualização apenas se refere à base calculada, não atingindo o núcleo afeto à Legalidade Estrita – a base de cálculo, que continua sendo a mesma.¹⁸⁴⁰ É tema de aplicação da lei, não de modificação da lei, havendo indevida confusão de níveis normativos. De qualquer modo, daí exsurtem interessantíssimas questões filosóficas sobre uma eventual atenuação das fronteiras entre “tributo” e “contrato”. Isso torna o tema ainda mais complexo e merecedor de reflexão.

De qualquer modo, não se poderia considerar tal dimensão negocial do Direito Tributário como ilimitada, sob pena de desnaturarem-se institutos essenciais da tributação e garantias fundamentais do contribuinte e – por que não? –, prerrogativas essenciais da própria Administração Pública. Além de possibilitar eventuais abusos que amesquinhariam, em tese, a Legalidade, a Igualdade, a Impessoalidade, a Moralidade Administrativa e a Capacidade Contributiva, decisões consensuais sem peias poderiam consistir em flagrantes descumprimentos da distribuição de competências tributárias e em lesão à separação de poderes. Não se pode imaginar, num Estado de Direito, uma atuação administrativa sem meios de controle, nem sua atuação fora dos limites constitucionais e legais. Existem, em relação à matéria, “ambiguidades e riscos”.¹⁸⁴¹ São tais fronteiras que podem auxiliar a compreender os limites dessa atuação negocial, possibilitando o seu controle.

¹⁸³⁷ MUZZI FILHO, Carlos Victor. **O consentimento...**, *op. cit.*, p. 115.

¹⁸³⁸ SÀNCHEZ, María Esther. Principio de reserva de ley y técnicas convencionales en el ámbito tributario, *apud* MUZZI FILHO, Carlos Victor. **O consentimento...**, *op. cit.*, p. 116-117.

¹⁸³⁹ Considerando ser retratável a opção, observadas as condições dos §§ 3º e 4º do art. 26 da Lei Federal 9.430/96: FREITAS, Leonardo e Silva de Almendra. Da viabilidade da retratação da opção inicial pela tributação com base no lucro presumido em relação ao mesmo ano-calendário (Lei 9.430, art. 26, §§ 3º e 4º), mesmo após o advento da Lei 9.718/98 (art. 13, § 1º). **Revista Tributária e de Finanças Públicas**. São Paulo, RT, ano 15, n. 77, nov./dez 2007, p. 185-201.

¹⁸⁴⁰ MUZZI considera que ao atingir o aspecto quantitativo, a vontade do contribuinte possa atingir aspectos estruturais do tributo, o que permitiria “o reconhecimento da existência de obrigação tributária quantitativamente diversa daquela (inicialmente) prevista na lei”. Cf. MUZZI FILHO, Carlos Victor. **O consentimento...**, *op. cit.*, p. 117

¹⁸⁴¹ *Ibidem*, p. 74.

6.4.4.2.4 Limites para a consensualidade tributária entre Estado e sujeito passivo

Que limites seriam aplicáveis a esse espaço de consensualidade de que falamos? Trata-se de algo muito relevante no caso concreto e a negativa de se reconhecer claramente o tema acaba por fragilizar a posição do contribuinte na relação com a Administração Tributária. Tais negócios jurídicos tributários parecem possuir, na maior parte dos casos, as características de um contrato de adesão, aquele em que é impossível a negociação das cláusulas, fixadas de modo unilateral por uma das partes, ao qual a outra tem a liberdade de aderir ou não.¹⁸⁴² A existência de contratos de adesão no Direito Público não é uma novidade, como se denota do caso da permissão de serviço público, na visão de ODETE MEDAUAR, sendo, para DI PIETRO, uma característica de todo e qualquer contrato administrativo; por sua vez, a presença de cláusulas adesivas em sede de parcelamentos de débitos fiscais, já fora notada pela doutrina especializada.¹⁸⁴³

Inicialmente estão presentes diversas barreiras constitucionais essenciais, tais como a igualdade e a impessoalidade administrativas, a exigir isonomia de requisitos entre contribuintes e nas cláusulas entre o Estado e o particular; sói dizer, uma exigência de Coerência horizontal. Pode-se socorrer, daí, à teoria dos negócios jurídicos e às suas normas básicas reguladoras para o encontro de um guia. CARLOS MUZZI, por exemplo, recorda a possibilidade de se verificar a higidez da manifestação da vontade, a existência de cláusula resolutiva ou a onerosidade excessiva, inclusive, mas não somente, ao se reconhecer a existência da hipossuficiência do contribuinte, em que será ele merecedor da proteção especial necessária *etc.*¹⁸⁴⁴ Para que tais negócios sejam lícitos, deve haver efetiva liberdade do contribuinte, aqui entendida, na esteira de EROS GRAU, “como sensibilidade e acessibilidade a alternativas de conduta e de resultado”: deve haver a ciência da possibilidade de reivindicação de alternativas comportamentais e efetivo acesso a tais escolhas.¹⁸⁴⁵

Outra possibilidade é a análise dos limites já tradicionais em relação aos contratos administrativos, sobre os quais a doutrina especializada aponta classicamente a existência de derrogações oriundas do regime de Direito Público, consistentes por exemplo nas chamadas cláusulas exorbitantes, em que se admite a desigualdade entre as partes, mediante a possibilidade de modificação unilateral de algumas cláusulas, a impossibilidade de aplicação

¹⁸⁴² MEDAUAR, Odete. **Direito Administrativo Moderno**, *op. cit.*, p. 247; MUZZI FILHO, Carlos Victor. **O consentimento...**, *op. cit.*, p. 150.

¹⁸⁴³ MEDAUAR, Odete. **Direito Administrativo Moderno**, *op. cit.*, p. 247; DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. **Direito...** *op. cit.*, p. 273; TAVARES, Alexandre Macedo. **O parcelamento...**, *op. cit.*, p. 10.

¹⁸⁴⁴ MUZZI FILHO, Carlos Victor. **O consentimento...**, *op. cit.*, p. 121-124.

¹⁸⁴⁵ GRAU, Eros Roberto. **A Ordem...**, *op. cit.*, p. 201.

da exceção do contrato não cumprido, aplicação de penalidades pela Administração, a aplicação da teoria da imprevisão *etc.*¹⁸⁴⁶ A já mencionada teoria da imprevisão – que seria uma moderna aplicação da cláusula *rebus sic stantibus* aos contratos administrativos – permite que em face de fatos imprevistos e com consequências extraordinárias seja possível a rescisão do contrato sem indenização ou, ainda, a recomposição contratual, com a sua adaptação às novas condições.¹⁸⁴⁷ Só existe a imprevisão se houver uma anormalidade que as partes não poderiam prever por mais diligentes que fossem, tornando a relação excessivamente onerosa para o devedor, não sendo o caso a existência de prejuízo tolerável, ainda que inesperado, muito menos se pudesse ser previsto de forma razoável.¹⁸⁴⁸ Do mesmo modo, tem-se o fato do príncipe, em que um ato estatal qualquer acaba por atingir a execução do contrato, tornando-o mais onerosa a relação, albergada na previsão do § 5º, do art. 65, da Lei Federal n. 8.666/93.¹⁸⁴⁹

Tais limites, obviamente, só poderiam ser analisados em casos concretos, sujeitos à discussão da razoabilidade/proporcionalidade. cremos, contudo, que um limite objetivo decorrente da natureza contratual e da noção de Igualdade parece ser já fixado aprioristicamente: a concessão ao optante das mesmas prerrogativas concedidas ao Estado em relação ao “negócio tributário”, vale dizer, a noção de paridade de armas, decorrência da própria exigência de coerência horizontal, que também exige que as mesmas condições sejam universalizáveis a todos os potenciais sujeitos passivos que se encontrem em situações

¹⁸⁴⁶ DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. **Direito...**, *op. cit.*, p. 273-280; BANDEIRA DE MELLO, Celso Antonio. **Curso...**, *op. cit.*, p. 628-630; CARVALHO FILHO, José dos Santos. **Manual...op. cit.**, p. 162; MEDAUAR, Odete. **Direito Administrativo Moderno**, *op. cit.*, p. 248; MUKAI, Toshio. **Direito...**, *op. cit.*, p. 337-338; MEIRELLES, Hely Lopes. **Direito...**, *op. cit.*, p. 207-212; MAZZA, Alexandre. **Manual de Direito Administrativo**. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 368-369; FIGUEIREDO, Lúcia Valle. **Curso de Direito Administrativo**. 8. ed. São Paulo: Malheiros, 2006, p. 523-528; JUSTEN FILHO, Marçal. **Curso...**, *op. cit.*, p. 289-290. Contudo, no ordenamento jurídico brasileiro, ainda que presentes tais cláusulas de desnivelamento nos contratos públicos, é considerada intocável a que se refere ao equilíbrio econômico-financeiro, como se denota do § 1º, do art. 58, da Lei Federal n. 8.666/93: em tais casos, deve sempre haver a prévia concordância do contratado. Cf. MEIRELLES, Hely Lopes. **Direito...**, *op. cit.*, p. 212; MEDAUAR, Odete. **Direito Administrativo Moderno**, *op. cit.*, p. 248; MUKAI, Toshio. **Direito...**, *op. cit.*, p. 339; CARVALHO FILHO, José dos Santos. **Manual...op. cit.**, p. 166-16; BANDEIRA DE MELLO, Celso Antonio. **Curso...**, *op. cit.*, p. 654-662; JUSTEN FILHO, Marçal. **Curso...**, *op. cit.*, p. 290-291, p. 293-296.

¹⁸⁴⁷ FIGUEIREDO, Lúcia Valle. **Curso...**, *op. cit.*, p. 537; MUKAI, Toshio. **Direito...**, *op. cit.*, p. 343; MEIRELLES, Hely Lopes. **Direito...**, *op. cit.*, p. 232-233; CARVALHO FILHO, José dos Santos. **Manual...op. cit.**, p. 175-176; MEDAUAR, Odete. **Direito Administrativo Moderno**, *op. cit.*, p. 256; BANDEIRA DE MELLO, Celso Antonio. **Curso...**, *op. cit.*, p. 645-652; DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. **Direito...**, *op. cit.*, p. 286-288; JUSTEN FILHO, Marçal. **Curso...**, *op. cit.*, p. 297.

¹⁸⁴⁸ BANDEIRA DE MELLO, Celso Antonio. **Curso...**, *op. cit.*, p. 645-652; MEDAUAR, Odete. **Direito Administrativo Moderno**, *op. cit.*, p. 256; MEIRELLES, Hely Lopes. **Direito...**, *op. cit.*, p. 233; CARVALHO FILHO, José dos Santos. **Manual...op. cit.**, p. 176; MUKAI, Toshio. **Direito...**, *op. cit.*, p. 345.

¹⁸⁴⁹ CARVALHO FILHO, José dos Santos. **Manual...op. cit.**, p. 176-177; MUKAI, Toshio. **Direito...**, *op. cit.*, p. 347-348; MEIRELLES, Hely Lopes. **Direito...**, *op. cit.*, p. 235-236; FIGUEIREDO, Lúcia Valle. **Curso...**, *op. cit.*, p.540; DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. **Direito...**, *op. cit.*, p. 283; JUSTEN FILHO, Marçal. **Curso...**, *op. cit.*, p. 296.

análogas.¹⁸⁵⁰ Se a lei que fixou as cláusulas de adesão permite o “distrato” por parte do Estado em determinadas condições, em situação reflexa o mesmo deve ser garantido ao optante, com as adaptações necessárias, tais como margens de valores para continuar fazendo parte de regimes especiais tributários num período de irretratabilidade. Se não há margem para exclusão unilateral por parte do Estado, o mesmo deve ser aplicável ao optante, que deverá levar isso em consideração no cálculo de conveniência e oportunidade da opção.

Além de tais limites, ter-se-ia que manter na retentiva as fronteiras de possibilidade de negociação já ventiladas acima. Não caberia falar na escolha do contribuinte em não ser tributado ou na possibilidade de o Estado instituir tributo contratualmente. Um exemplo que envolve a manifestação de vontade do contribuinte pode auxiliar na compreensão: os casos de “confissão” realizados pelo contribuinte.¹⁸⁵¹

¹⁸⁵⁰ “O princípio da igualdade é indiferente com relação à forma adotada de agir administrativo. Se os contratos fiscais são celebrados de acordo com regras conhecidas, seu acesso é aberto a todos e são observados requisitos de transparência e publicidade, não há risco maior ou menor para o princípio da igualdade em razão da adoção desta forma de atuação administrativa em comparação com a adoção de atos administrativos”. Cf. POLIZELLI, Victor Borges. **Contratos...**, *op. cit.*, p. 20. “O que não se deve admitir é que a Administração Pública dê tratamento diverso aos co-contratantes que estejam passando pela mesma situação ou se porte com má-fé nas negociações, tentando impor condições mediante verdadeiras chantagens”. Cf. ARAGÃO, Alexandre Santos de. **A consensualidade...**, *op. cit.*, p. 173.

¹⁸⁵¹ Confissão e renúncia não se confundem: nesta, não se reconhecem fatos, ela reside no “mundo do direito” e pode constituir uma transação, se é realizada “como contrapartida para a obtenção de vantagem que é concedida pela parte contrária” (MACHADO, Hugo de Brito. **Confissão...**, *op. cit.*, p. 35-36; BILHIM, Renata da Silveira. Confissão de Dívida e Parcelamento Tributário - Algumas reflexões. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo: Dialética, n. 198, mar. 2012, p. 117. Veja-se também: MACHADO, Hugo de Brito. **Confissão...**, *op. cit.*, p. 49). Rigorosamente falando, a confissão não é um negócio jurídico, mas uma declaração que se constitui em prova, como afirmam AURÉLIO PITANGA SEIXAS e VANESSA GRAZZIOTIN DEXHEIMER, prova esta que é contrária à parte que a pronunciou, nas palavras de RENATA BILHIM, sendo meramente instrumental, na definição de EDVALDO BRITO (SEIXAS FILHO, Aurélio Pitanga. Efeitos da Confissão no Direito Tributário. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). **Grandes Questões Atuais do Direito Tributário**. São Paulo: Dialética, 2008. 12 v. p. 11-17, p. 12; SEIXAS FILHO, Aurélio Pitanga. Natureza Jurídica da obrigação tributária. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo: Dialética, n. 152, p. 55-74, maio 2008, p. 70-71; DEXHEIMER, Vanessa Grazziotin. **Parcelamento...**, *op. cit.*, p. 93; BILHIM, Renata da Silveira. **Confissão...**, *op. cit.*, p. 116; BRITO, Edvaldo. Ingresso em parcelamento: efeitos da confissão de dívida e a possibilidade de discutir a exigibilidade do débito parcelado. In: MOREIRA, André Mendes *et al.* **Sistema...**, *op. cit.*, p. 262). Ademais, como recordam ROQUE ANTONIO CARRAZZA, HUGO DE BRITO MACHADO, CARLA DE LOURDES GONÇALVES e VANESSA GRAZZIOTIN DEXHEIMER, a confissão somente pode se dar quanto a fatos. (CARRAZZA, Roque Antonio. **Reflexões...**, *op. cit.*, p. 314; MACHADO, Hugo de Brito. Confissão irretratável de dívida tributária nos pedidos de parcelamento. **Revista Dialética de Direito Tributário**. São Paulo: Dialética, n. 145, out. 2007, p. 49; GONÇALVES, Carla de Lourdes. Os parcelamentos, a confissão de débitos e a superveniente declaração de inconstitucionalidade pelo STF: consequências e limites. In: SOUZA, Priscila (org.); CARVALHO, Paulo de Barros (coord.). **30 anos da Constituição Federal e o Sistema Tributário Brasileiro**. XV Congresso Nacional de Estudos Tributários. São Paulo: Noeses, 2018, p. 130; DEXHEIMER, Vanessa Grazziotin. **Parcelamento...**, *op. cit.*, p. 88-89).

Já nos casos de renúncia ao direito, também exigidas no âmbito de parcelamentos especiais, pode-se afirmar existir uma transação, que impedirá nova discussão sobre o mesmo objeto por parte do contribuinte (MACHADO, Hugo de Brito. **Confissão...**, *op. cit.*, p. 35. Considerando inválida a renúncia a direito para fins de parcelamento tributário: DEXHEIMER, Vanessa Grazziotin.

Ora, “um simples pedido de parcelamento de débito fiscal apresentado à autoridade administrativa [...] não tem eficácia modificadora da real situação jurídica do contribuinte”, não convalida ilegalidades, pela lógica diversa da relação jurídica tributária em relação às relações de direito privado.¹⁸⁵² Realmente, em tal hipótese ter-se-ia uma obrigação tributária surgida apenas da vontade das partes, atribuindo caráter contratual ao tributo, um verdadeiro “absurdo exegético”, nas palavras de ALEXANDRE TAVARES.¹⁸⁵³ O único efeito de confissões realizadas nesse contexto é a inversão do ônus probatório.¹⁸⁵⁴ HUGO DE BRITO MACHADO aponta interessantes conclusões sobre o tema: a) a confissão é irrelevante se o fato confessado não se subsume à hipótese de incidência tributária; b) se há subsunção, a confissão comprova o fato e c) prevalece o verdadeiro sobre o confessado, caso tenha havido erro de fato devidamente comprovado.¹⁸⁵⁵ Dessa forma, concordamos que é inválida a confissão de crédito tributário inexistente.^{1856,1857}

Parcelamento..., *op. cit.*, p. 155).

Um exemplo típico de confissão é a denúncia espontânea, como bem aponta Vieira. Cf. VIEIRA, José Roberto. Denúncia espontânea e multa moratória: confissão e crise na “jurisdição” administrativa. In: GUNTHER, Luiz Eduardo (coord.). **Jurisdição**: crise, efetividade e plenitude institucional. Curitiba: Juruá, 2008, p. 368-369 e p. 417-419.

Tem-se, também, a “confissão” do sujeito passivo no âmbito do lançamento por homologação, tema em que o STJ, por meio da Súmula 436, pacificou o entendimento de haver a constituição do crédito tributário, sem a necessidade de qualquer outro ato por parte da autoridade fazendária. Em rigor, por envolver questões fáticas atinentes a questões probatórias quanto ao fato jurídico tributário e quanto ao cálculo do tributo, ou seja, declaração de fatos, mas por ir além e constituir a relação jurídica tributária, a declaração do contribuinte em tal procedimento não se reduz a uma confissão, ainda que a possua em seu interior, no que pertine apenas à matéria fática (SEIXAS FILHO, Aurélio Pitanga. **Natureza...**, *op. cit.*, p. 71). Ressaltando o aspecto consensual de tal procedimento, afirmam JAMES SIQUEIRA e LEONARDO CURTY: “O reconhecimento por parte do contribuinte quanto à existência e validade do crédito tributário passou a ser admitido em uma zona de consenso entre os polos da relação jurídico-tributária em que particular e Fisco figuram”. (Cf. SIQUEIRA, James; CURTY, Leonardo de Menezes. Aspectos dogmáticos da DCTF e prescrição do crédito tributário mal declarado como “suspensão”. **Revista Fórum de Direito Tributário – RFDT**, Belo Horizonte: Fórum, ano 8, n. 48, nov./dez. 2010, p. 2).

Mesmo em tal hipótese, em que a liberdade para a manifestação da vontade do contribuinte pode ser considerada inexistente, pela legislação impor a obrigação da declaração sob pena de sanção – ainda que ela exista em relação à proposta do valor devido, como bem afirma Paves (PAVES, Jose Fernandez. **La autoliquidacion tributaria**. Madri: Instituto de Estudios Fiscales/Marcial Pons, 1995, p. 92) –, percebe-se que a declaração do contribuinte também pode ser retificada, dentro dos prazos preclusivos previstos na legislação, se houve erro de fato (numa aplicação da dialogicidade postergada). Veja-se também: SEIXAS FILHO, Aurélio Pitanga. **Natureza...**, *op. cit.*, p. 72.

¹⁸⁵² TAVARES, Alexandre Macedo. **O parcelamento...**, *op. cit.*, p. 11

¹⁸⁵³ *Ibidem*, p. 11.

¹⁸⁵⁴ MACHADO, Hugo de Brito. **Confissão irretratável...**, *op. cit.*, p. 51; MACHADO, Hugo de Brito. **Confissão...**, *op. cit.*, p. 34; TAVARES, Alexandre Macedo. **O parcelamento...**, *op. cit.*, p. 12.

¹⁸⁵⁵ MACHADO, Hugo de Brito. **Confissão irretratável...**, *op. cit.*, p. 53.

¹⁸⁵⁶ CARRAZZA, Roque Antonio. **Reflexões...**, *op. cit.*, p. 315; DERZI, Misabel de Abreu Machado. **Direito Tributário...**, *op. cit.*, p. 376; BILHIM, Renata da Silveira. **Confissão...**, *op. cit.*, p. 127-129.

¹⁸⁵⁷ Ainda que haja a “confissão do débito”, é viável ao contribuinte sua discussão em ações judiciais, por exemplo. Se o fato confessado gera, por si só, a incidência tributária, torna-o incontroverso, pois a confissão é meio de prova, salvo se comprovado erro; contrariamente, se o fato confessado não se adequa à hipótese de incidência tributária, não pode surtir efeitos válidos. Daí que a “confissão irretratável” num parcelamento fiscal significa, tão-somente, que o contribuinte não pode

De todo o que expusemos, cremos demonstrada a existência de um espaço autorizado legalmente para que a manifestação de vontade do contribuinte atue em relação a questões procedimentais e de prova, sem que se possa, contudo, constituir a relação jurídica tributária exclusivamente pelo consenso se não houver a subsunção à hipótese de incidência. Surge, daí, uma dúvida pertinente: a aceitação sobre procedimentos de cálculo de tributos, renúncias a discussões e confissões sobre fatos, seriam ilegítimos, por supostamente afrontarem direitos irrenunciáveis do contribuinte ou do Estado? Em relação a este, o problema é de fácil solução: havendo autorização legislativa e a observância dos requisitos de Direito Financeiro pertinentes, não parece existir dúvidas quanto à possibilidade de “renúncias”, inclusive que constituam renúncia fiscal, como se denota do art. 14, da Lei Complementar n. 101/2000, a LRF. E em relação ao sujeito passivo da relação tributária? Tratar-se-ia de um direito indisponível do contribuinte, como afirma ROQUE CARRAZZA?¹⁸⁵⁸ Temos, com HUGO DE BRITO MACHADO, que o “exercício do direito é sempre renunciável, pois tal renúncia faz parte do direito à liberdade”.¹⁸⁵⁹ A tributação atinge primordialmente o patrimônio do contribuinte e, para isso, os ordenamentos jurídicos contemporâneos preveem diversas garantias para evitar o arbítrio estatal. Contudo, não nos parece que a questão patrimonial se constitua em direito irrenunciável, pelo contrário; é exatamente nesse campo que a liberdade parece ser das mais amplas em relação à alienação ou a renúncia, vale dizer, o *jus fruendi*, e, quiçá, com limites, até o *jus abutendi*. No limite, o cidadão pode alienar gratuitamente seu patrimônio em favor do Estado por meio de doações se assim o quiser, o que parece corroborar a renunciabilidade da questão patrimonial, mesmo na relação cidadão-Estado. Obviamente que, como bem aponta ÁVILA, há direitos fundamentais envolvidos na matéria tributária que não podem ser renunciados.¹⁸⁶⁰ Mas cremos existir espaço – observados os limites legais – para determinadas renúncias, em relação ao direito de prova.

O que é vedado, a nosso ver, é que o Estado imponha obrigações – ou seja, atue de

se desvincular com mera negativa dos fatos; mas se o fato não ocorreu ou ocorreu de forma diversa, poderá ele comprovar o erro e elidir os efeitos dele decorrentes. Esse, aliás, foi o correto posicionamento do STJ, quando do julgamento do Recurso Especial 1.355.947/SP, submetido ao rito dos recursos repetitivos. Cf. BECHO, Renato Lopes. **Lições...**, *op. cit.*, p. 67; CARRAZZA, Roque Antonio. **Reflexões...**, *op. cit.*, p. 315; BILHIM, Renata da Silveira. **Confissão...**, *op. cit.*, p. 129; MACHADO, Hugo de Brito. **Confissão irretratável...**, *op. cit.*, p. 51. Sobre a decisão do STJ mencionada: “Tema 604: A decadência, consoante a letra do art. 156, V, do CTN, é forma de extinção do crédito tributário. Sendo assim, uma vez extinto o direito, não pode ser reavivado por qualquer sistemática de lançamento ou autolancamento, seja ela via documento de confissão de dívida, declaração de débitos, parcelamento ou de outra espécie qualquer (DCTF, GIA, DCOMP, GFIP etc.)”. Veja-se o decidido no REsp 1.355.947/SP, Rel. Min. Mauro Campbell, Julg. 12.06.2013.

¹⁸⁵⁸ CARRAZZA, Roque Antonio. **Reflexões...**, *op. cit.*, p. 314.

¹⁸⁵⁹ MACHADO, Hugo de Brito. **Confissão...**, *op. cit.*, p. 36.

¹⁸⁶⁰ ÁVILA, Humberto. Confissão cria Tributos? Apontamentos sobre a disponibilidade do contribuinte sobre direitos fundamentais. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). **Grandes...**, *op. cit.*, p. 264-269.

forma imperativa, sem a consensualidade –, de forma a retirar o patrimônio do contribuinte sem observância dos limites constitucionais. Ter-se-ia, daí, claro confisco. Afora isso, cremos que subsiste a liberdade do contribuinte para aceitar negócios que, ainda que levem ao eventual pagamento de pequenas diferenças a maior de tributos, apresentem vantagens de simplificação de controle ou benefícios que interessam a ele do ponto de vista de sua liberdade de iniciativa, pressupondo, aqui, a inexistência de vícios de vontade.¹⁸⁶¹

Ou seja, a vontade do contribuinte manifestada em verdadeiros “negócios jurídicos tributários” é desinfluyente em relação à fixação do que é devido (*an debeat*), ainda que possa servir para questões probatórias quanto à ocorrência dos fatos jurídicos tributários.¹⁸⁶² Mas é relevantíssima e surte efeitos se assim o prever o ordenamento jurídico, em relação ao quanto é devido (*quantum debeat*), como um dos meios de “prova” indireta da base de cálculo.¹⁸⁶³ Ora, se é possível a prova indireta realizada unilateralmente pelo Estado com posterior impugnação – ou não – do sujeito passivo, não parece desarrazoado afirmar que a prova indireta aceita de livre e espontânea vontade por este por meio de opções de regime e declarações, ou seja, consensualmente, não seja possível.¹⁸⁶⁴ Soma-se a esta última hipótese o fato de ser ainda um meio mais democrático e participativo de aplicação do Direito. Os excessos decorrentes de cálculos aproximativos somente precisam ser razoáveis, pois o patrimônio é direito renunciável: a razoabilidade desse *quantum* resolve-se também por

¹⁸⁶¹ “A gestão de política fiscal brasileira fez uso da simplicidade, como técnica de atrair o contribuinte. Induziu o contribuinte a crer que a praticabilidade lhe traria benefícios efetivos como o de facultar o cálculo do custo fiscal sem necessidade de recorrer a técnicos contábeis. O que não se falou, ao menos no exemplo brasileiro, foi dos bons resultados para arrecadação tributária”. Cf. ZILVETI, Fernando Aurélio. **Simplicius...**, *op. cit.*, p. 187. Veja-se que, realmente, uma boa proposta legislativa em relação à praticabilidade induzirá o contribuinte a optar pelo modo simplificado de tributação e, ainda, gerará bons resultados arrecadatórios: não vemos nisso nenhum demérito.

¹⁸⁶² “[...] a confissão não cria tributo. Só a comprovação da ocorrência de fato cujo conceito se encaixa no conceito previsto em regra legal válida é que pode desencadear o surgimento de uma obrigação tributária. Nunca a vontade isolada do contribuinte, muito menos a sua manifestação não voluntária nem inequívoca”. Cf. ÁVILA, Humberto. **Confissão...**, *op. cit.*, p. 269. Veja-se também: ROCHA, Sergio André. Confissão cria Tributos? Efeitos da Vontade do Contribuinte sobre o Crédito Tributário. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). **Grandes...**, *op. cit.*, p. 499; DEXHEIMER, Vanessa Grazziotin. **Parcelamento...**, *op. cit.*, p. 93-94.

¹⁸⁶³ Que é considerado o tema de maior receio e estudos pela doutrina espanhola no campo do direito de opção, segundo ANDRÉS MORENO. Cf. BÁEZ MORENO, Andrés. Las obligaciones alternativas y los derechos fiscales de opción: soluciones a un problema tributario desde el derecho civil. **Revista Chilena de Derecho**. Santiago: Pontificia Universidad Católica de Chile, v. 29, n. 1, jan./abr. 2002, *passim*.

¹⁸⁶⁴ Tratando especificamente sobre a transação tributária, mas com conclusões aplicáveis ao que aqui dizemos: “Se considerados enquanto acordos procedimentais, é inegável seu caráter transacional, entendido como negócio jurídico contratual em que as partes chegam a um acordo, dada a incerteza, seja sobre o sentido da lei ou sobre os fatos sobre os quais a lei deve ser aplicada. [...] Sem afronta ao princípio da legalidade, este acordo está no âmbito da incerteza, seja em relação à interpretação da lei, seja na falta de precisão dos fatos que a ela se ajustam. É a passagem da norma geral para a norma particular aplicada ao caso concreto, na visão Kelseniana; é a aplicação da lei ao ato jurídico individual, dentro dos limites da lei, conforme a lei e o direito”. Cf. RIBAS, Lúcia Maria Lopes Rodrigues. **Mecanismos...**, *op. cit.*, p. 54.

consenso, seja entre os interessados na discussão administrativa, seja pela progressiva construção de sentidos e limites na decisão de litígios pelo Judiciário.

6.4.4.2.5 O Direito de opção do contribuinte e a Generalização

Parece-nos inegável que “razões de ordem prática, em muitas circunstâncias, impõem a adoção de soluções consensuais entre o Poder Público e o cidadão”, e não existe uma incongruência completa entre a legalidade e o consentimento, campo pouco estudado pela doutrina, e que está a merecer aprofundamento para melhor compreensão de sua natureza e limites.¹⁸⁶⁵ Nesse sentido, já há bastante tempo existem casos de direito de opção do contribuinte a regimes especiais de tributação no Brasil, que se afastam da investigação exaustiva do caso concreto ou que parecem fugir dos limites das normas de competência constitucional: o IR Lucro Presumido talvez seja o exemplo paradigmático e o Simples Nacional o exemplo mais bem acabado por sua intensa heterodoxia. Apesar disso, o direito de opção não tem sido analisado por nossa doutrina com profundidade¹⁸⁶⁶; quando muito há menções episódicas que atestam a validade de tais regimes – ou seja, da praticabilidade – se houver opção, alguns com o apontamento de ressalvas, dentre os quais nós mesmos incluímo-nos quando falamos do tema em outra oportunidade.¹⁸⁶⁷

¹⁸⁶⁵ MUZZI FILHO, Carlos Victor. **O consentimento...**, *op. cit.*, p. 15-16.

¹⁸⁶⁶ ANDRÉS MORENO afirma que o tema do “direito de opção fiscal” é pouco trabalhado também pela doutrina espanhola, que utiliza o conceito do francês ARNAUD AGOSTINI: “*derecho acordado por la Ley fiscal al contribuyente colocado en una situación jurídica determinada en relación al impuesto, de ejercer libremente una opción que compromete y se impone a la Administración*”. Cf. AGOSTINI, Arnaud. Les options fiscales, p. 316 *apud* BÁEZ MORENO, Andrés. **Las obligaciones...**, *op. cit.*, p. 38. Note-se que a Corte Suprema argentina considerou a sistemática simplificada denominada de “monotributo” válida tendo por fundamento o direito de opção do contribuinte, como noticiam SORAYA LOSADA e ESTELA SERRET. Cf. RODRIGUEZ LOSADA, Soraya; FERREIRO SERRET, Estela. *La estimación objetiva en latinoamérica. Algunas experiencias comparadas*. Derecho: **Revista Jurídica da Universidade de Santiago de Compostela**, Santiago de Compostela, v. 18, n. 2, 2009, p. 272.

¹⁸⁶⁷ a) COÊLHO: “Nas modernas sociedades de massas, a tentação dos Fiscos, escudados nos ‘grandes números’ e em nome da ‘racionalização’, é para ‘simplificar’ a tributação. Fala-se muito, inclusive, no princípio da ‘praticabilidade’. Ao nosso sentir, este tal não foi e jamais será princípio jurídico. É simples tendência para igualar e simplificar sem considerar os princípios da justiça, da igualdade e da capacidade contributiva. E, a não ser que os respeite ou seja benéfico ou opcional para o contribuinte, não poderá prevalecer. Em adversas circunstâncias, o princípio do não confisco, na medida em que confronta os desvarios fiscalistas, é de grande importância para combater as ficções e presunções fiscais abusivas”. Cf. COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso...**, *op. cit.*, p. 240.

b) DERZI: “[...] por razões técnicas, não sendo aconselhável a legalidade rígida do modo de raciocinar administrativo que simplifica a execução por meio de presunções, esquemas e padrões, a declaração de vontade do contribuinte, caso a caso, deve substituir a vontade da lei [...]

[...] mas a vontade do contribuinte pode e deve ser direcionada por orientações, limites e valores administrativamente estabelecidos que obstem as evasões ilícitas”. Cf. DERZI, Misabel de Abreu Machado. **Direito Tributário...**, *op. cit.*, p. 358;

c) MANEIRA: “Do mesmo modo, a presunção absoluta tem um espaço reduzido no direito tributário, e deve ser utilizada sempre tendo em vista os princípios constitucionais tributários e em favor do

contribuinte, como opção do contribuinte [sic]”. Cf. PONTES, Helenílson Cunha. **O princípio...**, *op. cit.*, p. 63;

d) CUNHA: “Parece-nos, no entanto, que, nesse caso, a licitude da praticabilidade existe, mas só se for ela aplicada após prévia opção do contribuinte, em sistemática prevista em lei. [...] Se a aplicação detalhada das referidas normas exigisse a concessão da possibilidade de o contribuinte comprovar a inexistência de capacidade contributiva, parece-nos que inexistiria vedação constitucional para sua aplicação simplificada: através de lei, estabelece-se fictamente a existência de capacidade contributiva, em sistemática a que adere livremente o contribuinte, abrindo mão de comprovar o contrário. O mesmo efeito encontraríamos numa presunção legal relativa da existência de capacidade contributiva, em que o contribuinte renunciasse ao prazo de apresentação de impugnação”. Cf. CUNHA, Carlos Renato. **O Simples Nacional...**, *op. cit.*, p. 214-215.

e) HARET: “[...] pondere-se que a existência da presunção irrevogável ou constitutiva de regime jurídico diferenciado, ao mesmo tempo em que existe, é imprescindível a apresenta-se como ponto de partida da própria instituição para manter integral sua validade no sistema, que ela tenha seu contraponto no necessário caráter opcional de adesão para o sujeito passivo nesses regimes jurídicos. A opção é justamente aquilo que confere legitimidade à presunção irrevogável e ao regime especial. [...]” Cf. HARET, Florence. **Teoria e Prática das Presunções no Direito Tributário**. São Paulo: Noeses, 2010, p. 437-438;

f) PAOLA: “[...] há situações que justificam seja dada a opção. Temos, por exemplo, aqueles casos em que, devido ao pequeno porte do contribuinte, a utilização de um mecanismo de tributação voltado à descoberta da riqueza efetiva (lucro real, por exemplo) geraria despesas administrativas desproporcionais ao tributo a ser pago e à magnitude da atividade empresarial. Aí, a opção não é facultada de forma arbitrária, mas se fundamenta em razões ponderáveis, não ofendendo ao ideal de justa distribuição da carga tributária”. Cf. PAOLA, Leonardo Sperb de. **Presunções e Ficções no Direito Tributário**. Belo Horizonte: Del Rey, 1997, p. 146;

g) MARINS e BERTOLDI: “Essa facultatividade da opção é a coluna fundamental da própria constitucionalidade do regime especial [O Simples Nacional] [...]”. Cf. MARINS, James; BERTOLDI, Marcelo M. **Simples Nacional: Estatuto da Microempresa e da Empresa de Pequeno Porte Comentado**. São Paulo: RT, 2007, p. 74 [esclarecemos entre colchetes];

h) COSTA: “[...] as simplificações ou padronizações autorizadas pela legislação tributária jamais poderão vir em detrimento dos direitos do contribuinte. A este deverá ser facultado sujeitar-se ou não a tais regimes, segundo aquilo que entender mais proveitoso”. Cf. COSTA, Regina Helena. **Praticabilidade...**, *op. cit.*, p. 219;

i) SAAD: “O caráter voluntário e opcional destes regimes colabora para a vinculação com a realidade em momento anterior à padronização. [...] Podemos acrescentar que o caráter voluntário e opcional dos regimes de estimação objetiva vem ao encontro da previsibilidade e, consequentemente, da segurança jurídica”. Cf. SAAD, Sergio Sydionir. **Simplificação...**, *op. cit.*, p. 135;

j) FREITAS: “[...] a causa da constitucionalidade deste peculiar regime [IR lucro presumido] reside, precisamente, na circunstância deste fundar-se em ato volitivo do contribuinte, é dizer, de escolha encetada, ‘sponte propria’, pelo sujeito passivo”. Cf. FREITAS, Leonardo e Silva de Almendra. **Da viabilidade...**, *op. cit.*, p. 187;

k) MUZZI FILHO: “O legislador, dessa maneira, abre espaço para que o consentimento do contribuinte se manifeste no plano concreto da relação tributária, ainda que em momento bem definido (ou, pelo menos, não fecha espaço, é dizer, não proíbe), qual seja o de apuração do valor devido (mantendo-se a atuação unilateral em outros momentos da relação tributária). A segurança jurídica representada pela lei tributária, assim, é complementada pela manifestação de vontade do contribuinte, que exerce a opção por modelo menos custoso sob o ângulo financeiro [...]”. Cf. MUZZI FILHO, Carlos Victor. **O consentimento...**, *op. cit.*, p. 146-147;

l) NOVOA: “*Por tanto; la admisibilidad de las estimaciones objetivas suele hacerse depender, además del dato de que las mismas tengan carácter voluntario u opcional, de su referencia individual, descartándose las fórmulas globales de estimación objetiva*”. Cf. GARCIA NOVOA, César. **El reto...**, *op. cit.*, p. 324. Veja-se também: GARCIA NOVOA, César. **Los métodos...**, *op. cit.*, p. 68-69;

m) GIOTTI: “[...] o consentimento do contribuinte a qualquer regime especial de tributação padronizante e generalizante compatibiliza a praticabilidade como bem coletivo voltado à simplificação e o direito fundamental do contribuinte à capacidade contributiva; [...]”. Cf. PAULA, Daniel Giotti de. **A Praticabilidade no Direito Tributário: controle...**, *op. cit.*, p. 430;

Vimos anteriormente que é possível a entabulação de negócios jurídicos entre a Administração Tributária e o sujeito passivo, no que se refere ao aspecto procedimental de constituição do crédito tributário, inclusive questões probatórias afetas à quantificação do valor devido. Havíamos também fixado que a praticabilidade tributária por meio das generalizações seria válida num processo de potencial individualização da tributação que se daria por meio do exercício do direito de defesa e da possibilidade de prova em contrário outorgada ao sujeito passivo, o que validaria, em nosso ordenamento, o uso das presunções relativas em matéria tributária. Veja-se que o direito de impugnação que decorre da garantia da ampla defesa deve ser franqueado ao sujeito passivo que, por razões diversas, pode não vir a materializá-lo, por vontade própria. Trata-se de um direito potestativo, abdicável num determinado caso concreto pela simples aceitação do valor lançado por meio de presunção.

Diante deste quadro, cremos ser perfeitamente possível a utilização da regra de resiliência da Dialogicidade de modo invertido, dando validade ao uso das Generalizações por meio da Consensualização entre Administração Tributária e sujeito passivo da relação tributária: por meio de um ato negocial (direito de opção) este renuncia previamente ao seu direito de impugnação ao uso de presunções tributárias. Dito de outro modo, ele expressamente adere ao procedimento simplificador de aplicação da norma de incidência tributária ao seu caso, expressando sua vontade. Ao fazê-lo, renuncia ao seu direito de ampla defesa de forma prévia, adiantando o que poderia fazer posteriormente.¹⁸⁶⁸

Trata-se, a nosso ver, desde que com autorização legal, de um procedimento lícito: há um deslocamento sintático no procedimento de aplicação do direito tributário com a exclusão do direito à impugnação – uma questão procedimental – por meio de negócio jurídico. Há a adesão à verificação indireta da ocorrência do fato jurídico tributário ou ao cálculo de seu montante por meio de presunções – também questões procedimentais: trata-se da forma de apuração de provas e de cálculos, em que se utilizará meios indiretos de prova, indícios *etc.* O que interessa notar é que não se trata de uma imposição do Estado: há

n) Machado: “Por outro lado, os regimes especiais devem constituir, ao menos em princípio, opções para os contribuintes – que, se com eles não estiverem satisfeitos, podem optar pelo regime ordinário de tributação. Como em princípio a todos deve ser assegurado o direito de se submeter ao regime ordinário de tributação, fica afastada a idéia de lesão ao princípio da isonomia, pelo menos enquanto os critérios para atribuição do direito de optar pelo regime especial consubstanciem critérios de discriminação razoáveis, e não injustos privilégios para determinados contribuintes”. Cf. MACHADO, Hugo de Brito. **Curso...**, *op. cit.*, p. 79.

o) LODI: “É que as técnicas de praticidade administrativas quando ponderadas com a capacidade contributiva não podem estabelecer uma tributação diversa da ordinariamente prevista de forma definitiva, salvo nos casos que a adoção ao regime simplificado é uma opção do contribuinte”. Cf. RIBEIRO, Ricardo Lodi. A praticabilidade e o deslocamento da sujeição passiva tributária. **Revista Fórum de Direito Tributário – RFDT**, Belo Horizonte: Fórum, ano 17, n. 97, jan./fev. 2019, p. 85.

¹⁸⁶⁸ MASSANET, analisando o ordenamento espanhol, entende que nos casos de incerteza interpretativa causadora de conflitos entre a Administração Tributária e o contribuinte, a solução por meio de manifestação de vontade do particular em relação à quantificação é perfeitamente possível. Cf. MASSANET, Juan Ramallo. **La Deslegalización...**, *op. cit.*, p. 14-15.

a liberdade do contribuinte em aderir ou não ao regime diferenciado de apuração fática. Fazendo-o, está antecipadamente abrindo mão do direito de defesa que lhe seria franqueado e ao qual poderia abdicar *a posteriori* e, por tal razão, não vislumbramos nenhum óbice constitucional – se assim fosse, toda e qualquer regra de preclusão da discussão em processos administrativos e judiciais seria inconstitucional.

Como a validade do uso das generalizações depende, na maior parte das vezes, da dialogicidade, vale dizer, do potencial direito de discussão visando à individualização do caso concreto com a demonstração de eventual incongruência entre o caso concreto e a Capacidade Contributiva, a renúncia prévia ao direito de defesa não implica em nenhum abuso de poder estatal se feita como opção dada ao sujeito passivo. Pressupõe-se a autonomia de vontade e um espaço de liberdade para as pessoas que não necessitam de tutela especial quanto à expressão de vontade em tais casos: o Estado não está impondo a escolha, podendo o particular simplesmente manter-se no regime ordinário de apuração. E é a possibilidade do uso da consensualização prévia que torna válida a utilização de presunções absolutas no âmbito de normas de incidência tributária: é possível a utilização de generalizações que não permitam prova em contrário desde que essa seja uma opção do particular que poderia, livremente, permanecer num regime que lhe garantia o direito à impugnação.¹⁸⁶⁹

Sem que haja o direito de opção, toda presunção absoluta em matéria de incidência tributária, para ser considerada conforme aos limites constitucionais, necessita ser reduzida a uma presunção relativa, permitindo a Dialogicidade *a posteriori*: trata-se de interpretação conforme aos princípios constitucionais da ampla defesa e do contraditório e da Capacidade Contributiva, a permitirem a individualização procedimental da praticabilidade por meio de Generalização padronizante. Se isso não é reconhecido no auditório da discussão administrativa, tem-se a invalidade de seu ato de aplicação, sujeita a controle jurisdicional.¹⁸⁷⁰

Inexistindo vício de vontade não vislumbramos daí nenhum óbice para que tal opção seja irretratável durante um período razoável, para estabilidade da relação negocial entre Estado e particular.¹⁸⁷¹ Afinal, trata-se de um negócio jurídico lícito que impõe condições a ambas as partes, não podendo qualquer uma delas pinçar apenas o que lhe apraz do regime ordinário e do consensualizado.¹⁸⁷² Sabe-se que tais regimes opcionais normalmente são

¹⁸⁶⁹ Em sentido contrário: COSTA, Regina Helena. **Praticabilidade...**, *op. cit.*, p. 218.

¹⁸⁷⁰ “O repúdio a essa utilização [das presunções absolutas em matéria tributária] não implica reconhecer que, por violar a ampla defesa e o contraditório, todo o conteúdo do enunciado seja inconstitucional. Não. Admitindo-se que as demais disposições da regra respeitem a Carta Magna, o enunciado permanece válida no sistema ‘como presunção relativa’ [...]”. Cf. FERRAGUT, Maria Rita. **Presunções...**, *op. cit.*, p. 83. [Esclarecemos entre colchetes].

¹⁸⁷¹ Em sentido contrário: TEDESCO, Paulo Camargo. A inconstitucionalidade da irretratabilidade imposta à opção pelos regimes de tributação do imposto de renda. Simples e Lucro Presumido. **Revista Tributária e de Finanças Públicas**, São Paulo: RT, ano 12, n. 58, set./out. 2004, p. 126-133.

¹⁸⁷² “[...] a opção do contribuinte gera legítima expectativa também para a Administração Tributária, não

vantajosos para o Estado por serem expressão da praticabilidade tributária: há menor custo de aplicação normativa pela simplificação da investigação do caso concreto. Mas, do ponto de vista pragmático sabe-se que o particular somente adere a tais regimes por imaginar que eles serão vantajosos: seja por potencial economia de valores (e a consequente renúncia fiscal por parte do Estado), seja pela simplificação tributária que também lhe é trazida no cumprimento de obrigações tributárias diversas. A isso se chama de “economia de opção” na dogmática e na jurisprudência espanhola: a “possibilidade de eleger entre várias alternativas legalmente válidas dirigidas à consecução de um mesmo fim, mas sendo algumas geradoras de alguma vantagem adicional em relação às outras”.¹⁸⁷³ Trata-se de uma opção estratégica que deve ser realizada previamente com base na experiência comum da vida do sujeito passivo.¹⁸⁷⁴ Desse modo, diferenças que levem ao pagamento de valor a maior a título de tributo não desnaturam a relação jurídica tributária sustentada pela apuração negocial nem a tornam ilícita: como afirma FERREIRO LAPATZA, qualquer desvio em relação ao montante exato devido é um desvio assumido por ser voluntário.¹⁸⁷⁵ Obviamente que se for comprovada alguma irrazoabilidade ou uma situação anômala não previsível no momento da opção, levando à impossibilidade de previsibilidade quanto aos efeitos do negócio jurídico e a

sendo compatível com a lógica contratual a possibilidade de uma das partes, a qualquer momento, ao seu alvedrio, desistir do contrato. Daí não se pode inferir, contudo, que o acordo jamais pudesse ser revisto. Havendo vícios na formação da vontade, possível seria a revisão da opção, cabendo o ônus da demonstração à parte que invocasse o vício. Assim, seria possível eventual retratação se demonstrado, por exemplo, o desconhecimento da realidade, ou a sua incorreta incompreensão [sic], a provocar o erro, que vicia a manifestação da vontade, tornando inválida a opção exercida”. Cf. MUZZI FILHO, Carlos Victor. **O consentimento...**, *op. cit.*, p. 154. Note-se que PAULO TEDESCO aponta a natureza contratual da cláusula de irretratabilidade e a inviabilidade de tributação calcada em acordo de vontades. (Cf. TEDESCO, Paulo Camargo. **A inconstitucionalidade...**, *op. cit.*, p. 130-131). Esclarecemos que a relação contratual – com autorização legal – não se dá quanto ao *an debeatur*, inexistindo, portanto, tributação com natureza contratual: a questão é de procedimento de apuração do *quantum debeatur*, dentro da moldura da norma de competência do tributo, que, por tudo o que expusemos, parece-nos sujeita a regras não tão rígidas.

¹⁸⁷³ FERREIRO LAPATZA, Jose Juan. **Informe...**, *op. cit.*, p. 72. No original: “[...] *posibilidad de elegir entre varias alternativas legalmente válidas dirigidas a la consecución de un mismo fin, pero generadoras las unas de alguna ventaja adicional respecto de las otras*”. Veja-se também: BÁEZ MORENO, Andrés. **Las obligaciones...**, *op. cit.*, *passim*.

¹⁸⁷⁴ “[...] os próprios contribuintes, utilizando-se de sua base histórica de operações e transações, poderão comprovar se o padrão utilizado pelo fisco corresponde ao valor médio efetivo de suas operações e, desta forma, poderão voluntariamente fazer a opção pelo regime objetivo de estimação, aproveitando-se de eventuais reduções na carga tributária, ou da diminuição de obrigações acessórias que normalmente acompanham esses regimes. Se, por outro lado, o contribuinte verificar que as diferenças entre o padrão e seu valor efetivo são de tal ordem que redundarão em desvantagem, certamente abdicará da opção pelo regime, o que demonstra que o caráter voluntário e opcional trabalha também no sentido de atender às exigências da proporcionalidade e razoabilidade”. Cf. SAAD, Sergio Sydionir. **Simplificação...**, *op. cit.*, p. 135.

¹⁸⁷⁵ FERREIRO LAPATZA, Jose Juan. **Informe...**, *op. cit.*, p. 71. No original: “[...] *quien somete la medición del rendimiento de sus actividades económicas a la EO [estimación objetiva] lo hace voluntariamente y, por ello, cualquier menoscabo en el cómputo exacto de sus ganancias y, por derivación, cualquier tributación por encima o por debajo de la que correspondería de haberse estimado sus ganancias directamente es una desviación asumida*” [esclarecemos entre colchetes].

prejuízos consideráveis, a irretratibilidade da opção deve ser derrotável pelas cláusulas da teoria da imprevisão ou do fato do príncipe.¹⁸⁷⁶

Um aspecto final merece reflexão. TIPKE e YAMASHITA posicionam-se de forma contrária ao direito de opção, por quebra da tributação isonômica segundo a capacidade contributiva.¹⁸⁷⁷ Se do ponto de vista individual consideramos existir o atendimento à capacidade contributiva com o direito de opção – dentro dos limites aqui expostos – deve-se também atentar, de forma cumulativa, para a exigência de Coerência horizontal, vale dizer, para que tal direito seja oportunizado a todos os contribuintes que estejam em situação análoga, para o atendimento da isonomia.

6.4.5 REGRAS ESPECÍFICAS DE RESILIÊNCIA NOS CASOS DE SINTETIZAÇÃO

6.4.5.1 Dialogicidade

Nos casos de Sintetização Normativa há deslocamentos sintáticos e supressões de estruturas normativas ou procedimentais visando à aplicação simplificada de norma jurídico-tributária superior. Ao tratarmos dos limites previstos em nosso sistema para a utilização de tal técnica e como forma de garantia do seu reverso no modo padrão, a Analiticidade, vimos que afora alguns elementos da estrutura normativa da norma de incidência tributária, há poucos óbices para a imaginação do aplicador do Direito nesse âmbito; talvez, muito menos do que se costuma pensar. De qualquer forma, há regras de resiliência aplicáveis como limites de derrotabilidade das técnicas de praticabilidade por Sintetização. Algumas delas já foram tratadas anteriormente porque são aplicáveis também a outras técnicas: em tais casos, apenas faremos a contextualização necessária.

Tem-se sob nossa atenção a mesma Dialogicidade de que tratamos anteriormente, ao falarmos dos limites da Generalização. Nos casos de Abreviação (estruturação normativa sintética), seja por Ocultação, em que há uma elipse se elemento normativo ou por Contração, em que há uma aglutinação de elementos normativos, assim como nos casos de Sumarização (estruturação procedimental sintética) em suas duas dimensões (Simplificação e Indução), a licitude no uso das técnicas de praticabilidade somente se apresentará se for possível o

¹⁸⁷⁶ A respeito, veja-se a interessante decisão proferida pelo STJ no REsp 172.519/RS, Rel. Min. Milton Luiz Pereira, Julg. 15.02.2001. Veja-se também: MUZZI FILHO, Carlos Victor. **O consentimento...**, *op. cit.*, p. 151 e p. 155-156. Em sentido contrário: POLIZELLI, Victor Borges. **Contratos...**, *op. cit.*, p. 25.

¹⁸⁷⁷ “Do princípio da capacidade contributiva resultam certas consequências jurídicas. Fere-se não só o princípio da legalidade, mas também o princípio da tributação isonômica segundo a capacidade contributiva, quando ao contribuinte são concedidos por lei ou norma administrativa direitos de escolha da consequência jurídica”. Cf. TIPKE, Klaus; YAMASHITA, Douglas. **Justiça...**, *op. cit.*, p. 35.

atendimento ao aspecto dialógico, ou seja, se houver efetiva possibilidade de manifestação e defesa por parte do sujeito passivo para amplo conhecimento da forma de cálculo dos elementos conglobados no âmbito do critério quantitativo de uma norma (Abreviação) ou em face de recolhimentos unificados de tributos diversos (Simplificação), ou ainda de formas de cobrança indireta (Indução). Do mesmo modo, tal dialogicidade pode ser postergada (Impugnação) ou prévia (Consensualização), com os mesmos efeitos e limites antes expostos.

6.4.5.2 Metonimização

Conforme já exposto acima, a Metonimização é uma regra de resiliência que exige uma relação metonímica entre os conceitos utilizados na norma aplicada e os conceitos aplicados previstos na norma superior. No caso das Sintetizações, ela se faz necessária quando da utilização das subtécnicas de Abreviação normativa, seja na Ocultação ou na Contração. Isso porque a supressão da base de cálculo ou da alíquota da forma ordinariamente esperada pela Analiticidade – o paradigma da tributação *ad valorem* que se adequa perfeitamente ao ideário da Igualdade/Capacidade Contributiva – exige, ao menos, um liame inferencial entre a forma de cálculo prevista na norma aplicada e os conceitos da norma superior.

6.4.5.3 Desaglutinação

A Desaglutinação¹⁸⁷⁸ é expressão da Coerência discursiva, tendo por fundamento o Princípio da Segurança Jurídica em várias de suas facetas. Antes havíamos verificado que a Sintetização com o uso da subtécnica de Abreviação por Ocultação promove uma elipse em elemento normativo tido por essencial pela Analiticidade, que pressupõe a homogeneidade sintática das normas jurídicas e, em especial na norma de incidência tributária, considera exigível uma base de cálculo e uma alíquota para todo e qualquer tributo. Como expusemos, consideramos que para os tributos vinculados não existe tal exigência constitucional, sendo válida a utilização de outros elementos de quantificação, inclusive a tributação fixa já por meio de outra subtécnica, a Contração Normativa. A resposta, quanto aos tributos não-vinculados, já não é tão simplória, afinal, ao tributar a riqueza do particular de forma direta, os influxos da Capacidade Contributiva exigem a medição de tal riqueza sob pena de desvios sintáticos

¹⁸⁷⁸ Apesar do termo “desaglutinação” não constar do Vocabulário Ortográfico da Língua Portuguesa (ACADEMIA BRASILEIRA DE LETRAS, **Vocabulário Ortográfico da Língua Portuguesa**, [online]), ele é de uso corrente na Linguística (como exemplo, veja-se: NÓBREGA, Fabíola. A (des)aglutinação sintático-semântico-discursiva: um enfoque enunciativo do verbo intransitivo em reportagens impressas. **Signótica**, v. 28, n. 2, p. 433-456, 2016) e preferimos usá-lo, no lugar de “desagregação”, por sua clara contraposição à noção de “aglutinação” normativa.

irreparáveis.

O que nos parece essencial para a licitude de aplicação dessa técnica é a possibilidade de derrotabilidade da praticabilidade pela desaglutinação, a regra de resiliência da Analiticidade que passamos a expor. No caso dos tributos vinculados, a questão se resolve pela motivação do uso de formas indiretas de quantificação do valor da atividade estatal: pela fundamentação legal ou regulamentar, conforme o caso, deve ser possível a reconstrução racional da forma de cálculo utilizada e de sua razoabilidade: aqui será necessário o apelo, muitas vezes, à proporcionalidade e à razoabilidade no julgamento da validade da prática, não nos parecendo possíveis, no particular, respostas apriorísticas. Já na situação dos tributos não-vinculados, a utilização de formas heterodoxas em relação à tributação *ad valorem* pressupõem a resiliência, elipsada, da base de cálculo e da alíquota. Será válida a aplicação de tributos fixos ou de alíquotas em montante pecuniário – que distorcem a visão clássica da medição da capacidade econômica do sujeito passivo – se tal reconstrução for possível e o resultado: a) adequar-se a uma base de cálculo de tributo não-vinculado (atendendo a Segurança Jurídica nas expressões da estrita Legalidade e da repartição de competências tributárias); b) indicar que referida base de cálculo mede a riqueza tributada (atendendo à Igualdade por meio da Capacidade Contributiva em sua dimensão objetiva); c) indicar que referida medida, somada à alíquota efetiva reconstruída racionalmente, promovem uma razoável dosimetria da tributação (atendendo à Igualdade por meio da Capacidade Contributiva em sua dimensão subjetiva, inclusive atendendo aos limites do Não Confisco) e d) não promover desarrazoadas situações anti-isonômicas entre sujeitos passivos (atendendo à Igualdade Genérica – Coerência Horizontal).

Veja-se que a verificação sobre o atendimento a tais requisitos da desaglutinação demandarão, num segundo momento, avaliações afetas ao caso concreto e sujeitas ao espaço da proporcionalidade e da razoabilidade, que nos parecem de impossível pré-quantificação. Vale dizer: pelo atendimento a Eficiência Administrativa que também beneficia os contribuintes, poderá ser suportado um certo grau de elastecimento da Capacidade Contributiva subjetiva e da Igualdade Genérica, mas esse afrouxamento não pode ser arbitrário ou excessivo. Até aqui é o máximo que podemos objetivar sobre o tema sem resvalar em subjetivismos que, com efeito, existem e serão objeto de análise no âmbito do discurso racional do Direito que antes mencionamos.

Há, ainda, na subtécnica de Sumarização por Simplificação, os casos de recolhimentos unificados de tributos, que também se sujeitam à derrotabilidade da desaglutinação como requisito para sua validade.

Asseveramos que a legitimação dessa técnica só se confirma com a aplicação conjunta da regra de resiliência que denominamos de Dialogicidade: deverá ser franqueada a possibilidade de impugnação ou de prévia opção do sujeito passivo. Mas, o que importa

quanto à desaglutinação, é a possibilidade de que ela seja realizada do ponto de vista de análise racional da(s) norma(s) sintetizada(s). Buscaremos exemplificar a aplicação dessa técnica ao analisar alguns casos de tributos fixos e com alíquotas fixadas em valores monetários, além de casos de recolhimentos unificados de tributos, no capítulo seguinte.

6.4.5.4 Paridade de Armas

A regra da Paridade de Armas decorre da regra discursiva da Coerência, tendo por fundamento os Princípios da Segurança Jurídica e da Igualdade tributária. Trata-se de regra de resiliência típica das técnicas de Sintetização por Sumarização via Indução, em que o grande princípio em jogo é o da Livre Iniciativa, de que antes tratamos: vale dizer, a liberdade de atuação econômica do particular pode vir a ser tolhida por métodos indiretos de cobrança que, de modo desproporcional, sejam utilizados na indução da conduta do sujeito passivo ao pagamento dos créditos tributários.

Obviamente haverá um espaço considerável de avaliação sobre a proporcionalidade/razoabilidade da medida. Antes disso, contudo, cremos que a interpretação das regras constitucionais que fazem parte da noção de devido processo legal permitem a inferência de uma regra de resiliência da Analiticidade que possibilita o julgamento objetivo de determinadas práticas: trata-se do que denominamos de “Paridade de armas”, expressão de coerência sistêmica. Trata-se de regra que, por si só, permite a análise da validade de muitos casos de Indução e que é complementada, quando inaplicável, pela regra que estudaremos a seguir, a **Incoerção**.

Quanto a isso, somando-se o que já expusemos em relação à competência legislativa sobre a matéria, parece ser óbvia a opção de nosso ordenamento jurídico no sentido da outorga, ao crédito tributário, de um regime especial privilegiado de cobrança em relação aos créditos tributário, com mitigações.¹⁸⁷⁹ Parece partir o “legislador racional”, em reconstrução científica que fazemos do ordenamento bruto, da realidade ordinária de cobrança dos créditos privados que se encontra na legislação civil, trabalhista, empresarial, processual trabalhista e processual civil, para daí dar ao crédito tributário os “privilégios” e “garantias” a que alude o CTN, derogando o regime comum.

É sabido que as garantias do crédito privado abrangem o atingimento do patrimônio do devedor – como se denota de forma expressa do artigo 391 do Código Civil e o artigo 789 do CPC –, atendido o devido processo de cobrança via Judiciário conforme a legislação processual, observadas proteções específicas, como as do bem de família (Lei Federal n.

¹⁸⁷⁹ Veja-se a subseção 5.5.4.2.2, *supra*.

8.009/90).¹⁸⁸⁰ Trata-se da garantia ordinária cabível aos chamados “créditos quirografários”. Contudo, o próprio regime de direito privado prevê garantias de segundo nível, a reforçar a possibilidade de recebimento – como é o caso da hipoteca, do penhor, do aval, da fiança *etc.*; ou, também, excepciona de proteção determinados bens, como é o caso do imóvel utilizado para residência, em relação a dívidas referentes a cotas condominiais (art. 3º, inciso IV da Lei Federal n. 8.009/90).¹⁸⁸¹ A competência legislativa para tanto é claramente federal, seja para tratar de direito civil, empresarial e trabalhista, seja para tratar de processo (art. 22, I, CF/88).

O crédito tributário, no entanto, sujeita-se a regime consideravelmente diverso. Não se pode falar, aqui, de competência plena dos legisladores federal, estaduais, distrital e municipais. Em primeiro plano, porque o art. 146, III, “b” da CF/88 permite que norma geral em matéria tributária trate do tema de “crédito”, a abranger em sua amplitude semântica os seus “privilégios e garantias”¹⁸⁸², inclusive sua forma de cobrança diferenciada em comparação ao regime normalmente aplicável aos particulares. Em segundo lugar, porque a matéria, por si só, pode gerar conflitos de competência legislativa em matéria tributária – ainda que não diretamente em relação à competência tributária para a instituição de tributos – com a superposição de privilégios de um ente federativo em detrimento de outro, a clamar por norma geral com base no art. 146, I, da CF/88. Note-se aliás que o tema de “privilégios e garantias” do crédito tributário não se encontra na competência legislativa federal ordinária do art. 22 da CF/88: não se trata de direito civil ou processual, obviamente. Quando muito, seria o caso de competência concorrente (art. 24 da Carta Magna), podendo ser expedidas normas gerais – que, sabemos, pedem lei complementar por força do art. 146 já mencionado.

Desse modo, no recorte analítico da **Paridade de Armas**, parece-nos que à União compete legislar sobre o processo de cobrança do crédito tributário com a outorga, primariamente, do mesmo nível de garantia dada aos créditos privados em sentido material (art. 22, I, CF/88). A União, enquanto ente federativo expedidor de leis federais, não pode criar privilégios ou garantia em matéria tributária que já não sejam aplicáveis ao credor privado ou à Fazenda Pública na generalidade dos casos. Essa é a regra. O que ultrapassa essa moldura submete-se à exceção que aprofundaremos na análise da regra de resiliência que segue.

¹⁸⁸⁰ Trata-se de noção replicada no Direito Tributário pelo artigo 184 do CTN. Veja-se a respeito: DINIZ, Marcelo de Lima Castro. **Garantias...**, *op. cit.*, p. 108. Referido autor denomina essa garantia patrimonial geral de “norma garantia”. Cf. *Ibidem*, p. 124-136.

¹⁸⁸¹ *Ibidem*, p. 108-109.

¹⁸⁸² Para os fins do presente trabalho, adotaremos os conceitos de garantia e de privilégio predicados por MARCELO DINIZ: como “garantia do crédito tributário”, num conceito estrito, entenderemos as “regras jurídicas que estatuem instrumentos, meios ou medidas, de modo preventivo ou repressivo, no âmbito administrativo ou judicial, de natureza pessoal ou real, e que visam conferir ao crédito tributário maior segurança e efetividade, face à inadimplência da obrigação tributária, respeitados os direitos fundamentais, sempre tendo em conta o patrimônio do devedor” e como “privilégios” que também servem de garantia, os instrumentos que têm “por objeto colocar o crédito tributário em melhor situação que qualquer outro crédito concorrente”, dando-lhes “a preferência em relação aos demais credores.” Cf. DINIZ, Marcelo de Lima Castro. **Garantias...**, *op. cit.*, p. 116 e p. 243-244.

6.4.5.5 Incoerção

A regra da **Incoerção** é decorrente da noção de Coerência discursiva, tendo por fundamento jurídico o Princípio da Segurança Jurídica, em especial a proteção à Livre Iniciativa, e o Princípio da Igualdade Tributária, em especial sua faceta de proteção à Livre Concorrência nessa matéria. Disséramos que a **Paridade de Armas** é o ponto inicial do debate sobre os limites à técnica de Sumarização por Indução, mas há uma trilha que passa por regras específicas – constitucionais e contidas em normas gerais em matéria tributária – que confluem na possibilidade de um procedimento especial de cobrança, diverso do regime privado, cujos limites são as fronteiras nem sempre claras da inexistência de coação do sujeito passivo em relação à sua liberdade econômica. Vale dizer, acaso não se verifique a regra de resiliência anterior, há que se observar a regra subsidiária que ora apresentamos.

Se a **Paridade de Armas** permite que ao Estado seja outorgado o mesmo nível de garantia dada aos créditos privados (art. 22, I, CF/88), não vemos vedação à criação de regras específicas que prevejam níveis mais intensos e diferenciados. Contudo, isso somente é possível quando expressamente autorizado pela própria Constituição Federal (como se vê no Parágrafo Único do artigo 149-A da CF/88) ou, ao menos, que o seja implicitamente pela autorização dada ao legislador nacional por meio de normas gerais em matéria tributária (artigo 146, III, “b”, CF/88). Nesse último caso, o tratamento diferenciado do crédito é possível desde que observadas as regras de normas gerais que fixem limites ou prerrogativas derogadoras do regime ordinário de cobrança. Ou seja, para tratar o Estado de forma privilegiada em relação ao crédito tributário, faz-se necessária previsão ou autorização em norma geral, expedida por lei complementar.

Com isso, as limitações à livre iniciativa decorrentes de determinadas características da cobrança do crédito tributário devem ser as mesmas de que gozam os créditos privados, sem desproporcionalidades, salvo as exceções autorizadas em norma geral em matéria tributária e desde que não obstaculizem de maneira desproporcional a liberdade econômica – o que exigirá, muitas vezes, análise da razoabilidade/proporcionalidade das previsões em normas gerais sobre o tema, podendo ser o caso de a limitação ter fundamento extrafiscal relevante, externo ao direito tributário, como o fomento material à livre iniciativa por meio da proteção à livre concorrência. O mesmo aplica-se a eventuais limitações ao dever de entregar a prestação jurisdicional pelo Judiciário, quando cabíveis.

A inexistência de coação no procedimento dialógico é característica essencial do discurso racional habermasiano.¹⁸⁸³ No caso da Sintetização, a falta de atendimento a tal limite

¹⁸⁸³ HABERMAS, Jürgen. **Teoría...**, *op. cit.*, p. 48; ALEXY, Robert. **Teoria...**, *op. cit.*, p. 187-200.

enseja a forma degenerada que é conhecida como “sanção política”. Sanção política é a designação cunhada para nomear “as medidas restritivas ou proibitivas impostas aos contribuintes como meio indireto de cobranças de tributos”.¹⁸⁸⁴ Grande parte das chamadas sanções políticas podem ser consideradas corruptelas da praticabilidade tributária¹⁸⁸⁵: são casos de Sintetização por Sumarização via Indução que ultrapassam os limites da razoabilidade em relação ao devido processo legal de cobrança do crédito tributário, limitando de maneira desproporcional a livre iniciativa do particular, acabando “por impedir o desenvolvimento normal da atividade empresarial do contribuinte”.¹⁸⁸⁶ Em especial isso se nota quando a restrição à atividade empresarial não possui lastro legal, ofendendo direta ou indiretamente ao artigo 170, Parágrafo Único, da CF/88. A indução não pode envolver em coação.

A análise em relação às sanções políticas é quase sempre casuística: não nos parece possível, afora o que estamos a expor, fornecer de antemão regras claras de validação de técnicas de Indução que demandariam a análise da motivação do ato e da proporcionalidade de atingimento da liberdade econômica do contribuinte. São casos em que a aplicação dos controles argumentativos da proporcionalidade ou da razoabilidade parecem ser muito adequados para a ponderação entre a Eficiência e a Liberdade.¹⁸⁸⁷

A casuística jurisprudencial é farta de exemplos, alguns dos quais já tivemos a oportunidade de analisar em outro trabalho.¹⁸⁸⁸ Apreensão de mercadorias, impedimento de

¹⁸⁸⁴ CASTRO, Eduardo Moreira Lima Rodrigues de. **Meios alternativos de cobrança de tributos como instrumentos de Justiça Fiscal**. 2015. Dissertação (Mestrado em Direito do Estado) – Universidade Federal do Paraná, Curitiba: UFPR, 2015, p. 118. Veja-se também: MACHADO, Hugo de Brito. **Curso...**, *op. cit.*, p. 80; MORETI, Daniel. **Regime...**, *op. cit.*, p. 61-68; PADILHA, Maria Ângela Lopes Paulino. **As Sanções...**, *op. cit.*, p. 165-191; CARNEIRO, Luísa Cristina Miranda. **IPVA: Teoria, Prática e Questões Polêmicas**. São Paulo: Noeses, 2016, p. 224; COSTA, Regina Helena. **Curso...**, *op. cit.*, p. 306-307; FISCHER, Octavio Campos. Sanções políticas e sua invalidade no Direito Tributário. In: CLÈVE, Clèmerson Merlin; KENICKE, Pedro Henrique Gallotti (coord.). **Teses Jurídicas dos Tribunais Superiores: Direito Constitucional**. São Paulo: RT, 2017. v. 2., p. 48-56; TEODOROVICZ, Jeferson. Da exclusão de microempresas e empresas de pequeno porte do Simples Nacional por débitos tributários: uma breve análise sobre o art. 170, IX, da Constituição Federal, e o art. 17, V, da LC 123/2006. In: CLÈVE, Clèmerson Merlin; KENICKE, Pedro Henrique Gallotti (coord.). **Teses Jurídicas dos Tribunais Superiores: Direito Constitucional**. São Paulo: RT, 2017. v. 2., p. 514-521.

¹⁸⁸⁵ Note-se, também, as fluídas fronteiras entre elas e as garantias e os privilégios do crédito tributário, como bem apontou Marcelo Diniz. Cf. DINIZ, Marcelo de Lima Castro. **Garantias...**, *op. cit.*, p. 91.

¹⁸⁸⁶ OLIVEIRA, Júlio Maria de; MIGUEL, Carolina Romanini. Novas medidas utilizadas pela Administração tributária para garantir a arrecadação: reflexos para os contribuintes. In: BARRETO, Aires Fernandino *et. al.* **Direito tributário, Linguagem e Método**. V Congresso Nacional de Estudos Tributários. São Paulo: Noeses, 2008, p. 590.

¹⁸⁸⁷ Nesse sentido: CASTRO, Eduardo Moreira Lima Rodrigues de. **Meios...**, *op. cit.*, p. 128.

¹⁸⁸⁸ CUNHA, Carlos Renato; PAIVA, Marcos Vinicius de. Sanções Políticas, Direito Tributário e Direitos Fundamentais: Evolução do tema na jurisprudência do STF. In: PEREIRA, Janaína Braga Norte; RIBEIRO, Luiz Alberto Pereira; TANIZAWA, Paulo Henrique Guilman. **Direito e Democracia: ensaios jurídicos sob a perspectiva dos direitos humanos e fundamentais**. São Paulo: Boreal, 2018, p. 27-46. Veja-se também: BIFANO, Elidie Palma. Deveres instrumentais: cessão de créditos e legalidade do uso de meios coercitivos na cobrança do crédito tributário. In: BARRETO, Aires

emissão de notas fiscais, de distribuir lucros, suspensão ou cancelamento de cadastros... a imaginação estatal é fértil nesse campo.¹⁸⁸⁹ Contudo, convém observar o tema sem apegos a uma visão de proteção meramente individual: ao deixar de olhar a folha para vislumbrar a floresta, percebe-se que a prática dolosa e reiterada de inadimplência de tributos pode ser estratégia deliberada de concorrência desleal. Casos de tal espécie podem clamar pela aplicação das sanções da Lei de Defesa da Concorrência, a Lei Federal n. 12.529/2011, sob a lógica do Direito Econômico que, como aponta EDUARDO CASTRO, são muito mais gravosas que a maior parte da casuística das chamadas sanções políticas.¹⁸⁹⁰ Quiçá o caso *American Virginia* – em que o STF entendeu ser válida o cancelamento de registro especial essencial a contribuinte que mantinha sistemático inadimplemento de tributos – seja um exemplo paradigmático desse diálogo entre o Direito Tributário e o Direito Econômico.¹⁸⁹¹

6.4.5.6 Autocontenção

O que denominamos de **Autocontenção** é também expressão de coerência sistêmica do tipo horizontal e dos limites de competência legislativa para atendimento à igualdade entre os entes federativos, homenageando o Princípio Federativo, vale dizer, expressão tanto da Segurança Jurídica sob tal viés quanto da Igualdade entre as pessoas políticas constitucionais, como buscaremos demonstrar.

Como visto, a regra em relação aos instrumentos de cobrança do crédito tributário é a da “paridade de armas”: a igualdade de regime jurídico em relação aos meios de cobrança forçada em relação ao crédito tributário e os créditos em geral. As garantias especiais e os privilégios do crédito tributário, por força do art. 146, III, “b”, da CF/88, podem ser criados, mas sempre em respeito aos limites impostos por norma geral em matéria tributária.

Fernandino *et al.* **Interpretação e Estado de Direito: III Congresso do DO IBET**. São Paulo: Noeses, 2006, p. 184-185; CASTRO, Eduardo Moreira Lima Rodrigues de. **Meios...**, *op. cit.*, p. 118.

¹⁸⁸⁹ DINIZ, Marcelo de Lima Castro. **Garantias...**, *op. cit.*, p. 92; OLIVEIRA, Júlio Maria de; MIGUEL, Carolina Romanini. **Novas medidas...**, *op. cit.*, p. 590-591; CASTRO, Eduardo Moreira Lima Rodrigues de. Cancelamento de inscrição da empresa no cadastro de contribuintes: sanção política ou medida protetiva da ordem econômica? **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo: Dialética, n. 218, p. 56-69, nov. 2013, p. 56. Considerando o regime especial punitivo no âmbito do ICMS como uma forma de cobrança coativa que se incluiria no conceito de “sanção política”: ARZUA, Heron. O Regime Especial no ICMS. **Revista de Direito Tributário**, São Paulo: Malheiros, n. 68, p. 76-83, [1995?], p. 76-83.

¹⁸⁹⁰ CASTRO, Eduardo Moreira Lima Rodrigues de. **Meios...**, *op. cit.*, p.144; CASTRO, Eduardo Moreira Lima Rodrigues de. **Cancelamento...**, *op. cit.*, p. 56-69.

¹⁸⁹¹ Veja-se a decisão do STF na Ação Cautelar n. 1.657/RJ, Rel. para Acórdão Min. Cezar Peluzo, Julg. 27.06.2007. Veja-se também sobre o tema: CASTRO, Eduardo Moreira Lima Rodrigues de. **Cancelamento...**, *op. cit.*, p. 56-69; CARVALHO, Cristiano. **Teoria...**, *op. cit.*, p. 344-351; MORETI, Daniel. **Regime...**, *op. cit.*, p. 105-107; FERRAZ JUNIOR, Tercio Sampaio. Tributação e Concorrência. **Revista de Direito Tributário da APET**, São Paulo: MP, ano 4, n. 16, p. 147-186, dez. 2007, p. 147-186; PADILHA, Maria Ângela Lopes Paulino. **As Sanções...**, *op. cit.*, p. 175-181; FISCHER, Octavio Campos. **Sanções...**, *op. cit.*, p. 53-54.

Desse modo, somente o legislador nacional pode fazê-lo, não o federal (com base na competência legislativa para tratar de “processo”, nos termos do artigo 22, I, CF/88) – e, para tanto, não podem ser criados privilégios de um ente federativo em detrimento do outro, o que pode ser uma tentação quase irresistível quando se pode legislar sobre matéria que os demais não podem. A única exceção se refere à criação de garantias específicas decorrentes da natureza e das características do tributo, que podem ser instituídas por lei de cada ente federativo em face da autorização do artigo 183 do CTN, o mesmo não se aplicando aos privilégios, como aduz MARCELO DINIZ.¹⁸⁹² Em suma, garantias e privilégios devem ser extensíveis a todos os entes federativos, atendendo-se à igualdade federativa.¹⁸⁹³ Eis a autocontenção.

6.4.6 AS REGRAS DE RESILIÊNCIA SUBSIDIÁRIAS NOS CASOS RESIDUAIS NÃO ABARCADOS PELOS LIMITES ANTERIORES

6.4.6.1 Neutralidade

O que denominamos de **Neutralidade** é a regra de resiliência que decorre da noção de Coerência, tendo por fundamento a Igualdade Tributária sob o viés da Capacidade Contributiva, nos casos de deslocamentos sintáticos referentes à sujeição passiva tributária.¹⁸⁹⁴ Vale dizer, nos casos em que, por força de técnicas de praticabilidade tributária, haja o atingimento de tal relevante valor constitucional, devem existir medidas jurídicas paliativas visando neutralizar tal efeito.

Nos **casos de Delegação** isso se torna relevante quando a legislação imputa a um terceiro, ao invés do contribuinte, o dever de recolhimento do tributo. Trata-se de casos de responsabilidade tributária ou de mero dever de retenção, conforme o caso específico, mas que, no que tange à Delegação de que tratamos neste apartado, manifesta-se nas subtécnicas da **Descentralização e da Privatização**, por meio da retenção tributária e da responsabilização de terceiros.

No que consiste a neutralidade no particular? Ora, se a riqueza tributada pertence ao contribuinte ou a ele é imputada a retributividade pela atividade estatal no caso dos tributos

¹⁸⁹² DINIZ, Marcelo de Lima Castro. **Garantias...**, *op. cit.*, p. 244-245.

¹⁸⁹³ *Ibidem*, p. 244-245.

¹⁸⁹⁴ Não estamos, aqui, a tratar da noção de “neutralidade fiscal” sob o aspecto de “neutralidade econômica”. Sobre o tema, veja-se exemplificativamente: CALIENDO, Paulo. Princípio da neutralidade fiscal. In: PIRES, Adilson Rodrigues; TÔRRES, Heleno Taveira (org.). **Princípios de Direito Financeiro e Tributário**: Estudos em homenagem ao Professor Ricardo Lobo Torres. Rio de Janeiro: Renovar, 2006, p. 503-540; PONTES, Helenilson Cunha. **O princípio...**, *op. cit.*, p. 56; PAULA, Daniel Giotti de. **A Praticabilidade no Direito Tributário**: controle..., *op. cit.*, p. 283-291.

vinculados, haveria afronta à Capacidade Contributiva ou à Referibilidade, respectivamente, nos casos em que terceiro fosse obrigado ao recolhimento dos valores aos cofres estatais sem nenhum tipo de limite ou ressalva. Nas palavras de MARÇAL JUSTEN FILHO, haveria “uma ausência de vínculo lógico entre a situação constante na hipótese de incidência e o dever previsto no mandamento normativo”.¹⁸⁹⁵ Dizemos neutralidade, pois, do ponto de vista da Capacidade Contributiva desse terceiro, a técnica deve ser, *a priori*, neutra: ela somente pode ser instituída em casos em que seja possível ou para os quais se criem instrumentos de compensação imediata do ponto de vista econômico, retornando o delegatário ao *status quo* do ponto de vista patrimonial.

Dessa forma, tal espécie de delegação exige que seja possível a imediata retenção de valores do contribuinte por parte do delegatário, evitando impacto econômico próprio; que exista algum poder de deliberação do terceiro em relação ao patrimônio do contribuinte, que permita o pagamento com valores a este pertencentes (como em diversos casos de responsabilidade de terceiros do artigo 134 do CTN, *v.g.*, o de pais em relação a filhos menores) ou, por fim, que haja efetivo poder de fiscalização do terceiro que pode se negar a praticar determinados atos sem a comprovação do prévio recolhimento do valor devido ao Estado (como prevê o mesmo artigo 134 do CTN em relação a tabeliães).

O que aqui afirmamos não é de forma alguma uma novidade: a dogmática vem há tempos trabalhando profundamente sobre a matéria e indicado, com outras palavras, o que aqui expusemos. MARÇAL JUSTEN FILHO já há tempos apresentou os requisitos para a aplicação da responsabilidade tributária de terceiros e da substituição tributária de forma a respeitar a capacidade contributiva, indicando os seguintes requisitos:

- a) existência de uma situação de poder, por decorrência da qual o destinatário legal tributário esteja subordinado à vontade de outra pessoa;
- b) referir-se essa situação de poder ao gozo, pelo destinatário legal tributário, da situação presuntiva de riqueza estatuída na materialidade da hipótese de incidência da norma autônoma; e
- c) ser essa situação de poder decorrente de circunstâncias alheias a uma norma tributária.¹⁸⁹⁶

Com isso, “a recomposição patrimonial” do substituto “dependerá exclusivamente de sua vontade”, tendo em vista a existência de um “poder seu sobre a riqueza que desencadeia a atividade de tributação” e que permite a retenção, existindo um “poder de reembolso”.¹⁸⁹⁷

¹⁸⁹⁵ JUSTEN FILHO, Marçal. **Sujeição...**, *op. cit.*, p. 248. O vício em questão foi exposto de forma didática pelo autor do seguinte modo: “Dado o fato de o sujeito X apresentar a riqueza W, deve ser o pagamento pelo sujeito Y de uma parte da riqueza Z.” Cf. *Ibidem*, p. 247-248.

¹⁸⁹⁶ *Ibidem*, p. 275. Veja-se também: SOUZA, Hamilton Dias de. **A competência...**, *op. cit.*, p. 273.

¹⁸⁹⁷ JUSTEN FILHO, Marçal. **Sujeição...**, *op. cit.*, p. 282-284. Especificamente sobre a responsabilidade tributária, veja-se p. 287-299. Veja-se também, sobre o tema: CARDOSO,

RICARDO SIQUEIRA, em apanhado doutrinário, sintetiza a mesma ordem de ideias acerca dos agentes de retenção, que fazem o recolhimento em nome do contribuinte e com seus recursos, no seio de uma obrigação de fazer.¹⁸⁹⁸

Em relação aos **casos de Generalização** a regra de resiliência da neutralidade funciona como limite **no caso das fabulações**, ficções que atinjam diretamente a capacidade contributiva. Havíamos fixado que o uso de fabulações se faria possível – observada a Legalidade e os limites da distribuição de competência tributária, inclusive por meio das metanormas de resolução de conflitos – nos casos em que não houvesse direta lesão à Capacidade Contributiva. Em tais casos haverá metaforização, não sendo possível seu julgamento de validade por meio da regra antes exposta de Metonimização: há completa desconsideração da realidade jurídica pré-estipulada, mas dentro do campo de competência ordinariamente outorgado pela Constituição ao Estado. A forma de controle de validade do uso das ficções no âmbito tributário exige, portanto, a neutralização do impacto à Capacidade Contributiva. Isso pode se dar por meio da regra de resiliência da Neutralidade: o impacto em relação à riqueza tributada, vale dizer, sobre a Capacidade Contributiva, deve ser inexistente ou neutralizado. Comprovada tal situação e observada as regras gerais e específicas de que já tratamos (Competência, Hierarquização, Motivação, Coerências Vertical e Horizontal), ter-se-á um campo de uso possível da linguagem fabuladora na seara tributária.

Por fim, **nos casos de Sintetização** também ganha relevância o limite de que estamos a tratar no caso da **Abreviação por Contração**, em que se aglutinam duas ou mais normas em uma única: trata-se dos casos de substituição tributária, de que já falamos.¹⁸⁹⁹ Para a licitude da utilização dessa técnica, faz-se essencial que haja a neutralidade econômica em relação ao substituto, da mesma forma como antes já mencionamos em relação aos casos de Delegação.¹⁹⁰⁰

6.4.6.2 O espaço da Proporcionalidade e da Razoabilidade

As regras acima delineadas servem para a solução quanto à validade do uso da praticabilidade em muitos casos. Mas em vários deles restam resíduos que não conseguimos limitar por regras prévias e objetivas, em especial no que se refere à amplitude do poder regulamentar (ou seja, a intensidade da Delegação) nas Delegações por Administrativização; de eventuais diferenças recolhidas no âmbito de presunções tributárias em relação ao que

Alessandro Mendes. A responsabilidade do substituto tributário e os limites à praticidade. **Revista Tributária e de Finanças Públicas**, São Paulo: RT, ano 14, n. 68, maio/jun. 2006 p. 9-10.

¹⁸⁹⁸ CARVALHO, Ricardo Siqueira de. **Substituição Tributária: estrutura e função**. 2017. Dissertação (Mestrado em Direito) – Universidade Federal do Paraná, Curitiba: UFPR, 2017, p. 129.

¹⁸⁹⁹ Vide a subseção 5.5.4.2.2, *supra*.

¹⁹⁰⁰ Nesse sentido: CARDOSO, Alessandro Mendes. **A responsabilidade...**, *op. cit.*, p. 14.

seria devido na forma padrão de aplicação (ou seja, a intensidade da Metonimização); na quebra de uma igualdade rígida entre situações equivalentes (nas Generalizações e nas Sintetizações por Abreviação por meio de Ocultação); no encontro da *ratio* de quantificação de tributos vinculados e da observância da equivalência¹⁹⁰¹ (nas Sintetizações por Abreviação por meio de Contração, também referente à intensidade da Metonimização) e no uso de meios indiretos de cobrança do crédito tributário (ou seja, na intensidade da Incoerção) nas Sintetizações por Indução.

Em tais situações, restará espaço para um controle de proporcionalidade e de razoabilidade e a motivação dos atos de instituição e de aplicação exigem qualificação, a demonstrar a adequação, a necessidade, a proporcionalidade em sentido estrito ou, ainda, a mais subjetiva razoabilidade sujeita à discricionariedade do controle prévio e do posterior com seus elementos de congruência, equidade e referibilidade.¹⁹⁰²

Para VELLOSO, que considera as “decisões de equidade” como uma alternativa ao direito de provar o contrário, as primeiras têm lugar quando houver “sacrifícios graves aos direitos subjetivos dos contribuintes”.¹⁹⁰³ Esclarecemos que, em nosso pensar, a utilização da razoabilidade para expurgar excessos odiosos nos casos de Generalização não serve de alternativa à dialogicidade, mas a pressupõe como pré-requisito, estando por ela absorvida no caso da **Impugnação** e sendo aplicável *a priori* nos casos de **Consensualização**, servindo-lhe de limite. Na realidade, o seu uso sempre se dará para a medição da intensidade válida das regras de resiliência de Condicionamento, de Metonimização e de Incoerção.

A seguir, refletiremos sobre alguns exemplos em que haverá a necessidade de esclarecer o que consideramos “razoável”, o que pode ser considerado uma opinião de cunho retórico. O que nos parece relevante é que a decisão se dê no âmbito do que denominamos de discussão racional, a própria expressão da razão prática positivada e, atendendo à coerência, que as razões da decisão sejam universalizadas de modo a atender à Igualdade.

¹⁹⁰¹ “As taxas devem se aproximar, na maior medida possível, dos valores despendidos pelo Poder Público na prestação do serviço público ou na materialização do poder de polícia. De fato, esses tributos tornam-se tendencialmente inconstitucionais na medida em que se afastam do custo da atividade estatal, rompendo as barreiras impostas pelo princípio de vedação à confiscatoriedade e pela razoabilidade”. Cf. MOREIRA, André Mendes; ESTANISLAU, César Vale. **Taxas...**, *op. cit.*, p. 19.

¹⁹⁰² Veja-se a subseção 6.3.5, *supra*. É o que ocorre em relação à verificação da razoabilidade/proporcionalidade do valor estimado do custo da atividade estatal em taxas, como se vê do julgamento, pelo STF, da ADI 2.551-MG (Rel. Min. Celso de Mello, Julg. 02.04.2003). Veja-se também: SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário**, *op. cit.*, p. 463. Anotamos que REGINA HELENA COSTA inclui a observância do princípio da razoabilidade e a contenção no uso da privatização da gestão tributária como limites à praticabilidade, com ideias próximas à que aqui expomos. Cf. COSTA, Regina Helena. **Praticabilidade...**, *op. cit.*, p. 218-220. Aplicando a proporcionalidade em relação à praticabilidade num sentido próximo ao de HUMBERTO ÁVILA e PAULO VICTOR VIEIRA ROCHA, veja-se: PAULA, Daniel Giotti de. **A Praticabilidade no Direito Tributário: controle...**, *op. cit.*, p. 466-477.

¹⁹⁰³ VELLOSO, Andrei Pitten. **O princípio...**, *op. cit.*, p. 270.

6.5 SÍNTESE DOS LIMITES JURÍDICOS À PRATICABILIDADE TRIBUTÁRIA

6.5.1 SÍNTESE SOBRE A DELEGAÇÃO

Retomemos, de forma sintetizada, as teses que firmamos acerca do espaço para a utilização das macrotécnicas de praticabilidade no capítulo anterior¹⁹⁰⁴:

QUADRO 9 - TESES FIXADAS SOBRE A DELEGAÇÃO (CAPÍTULO 5)

1. DELEGAÇÃO
1.1 Quanto à Legalidade Estrita ou Genérica:
1.1.1 Devem atender à Legalidade Estrita a instituição (com a fixação em lei dos critérios da Regra-Matriz de Incidência Tributária que se referem ao núcleo essencial da obrigação tributária), a majoração e a exoneração de tributo, além das sanções tributárias, sendo possível o uso de conceitos jurídicos indeterminados apenas para fins de discricionariedade técnica.
1.1.1.1 A fixação de critérios da norma de incidência tributária sob reserva de Legalidade Estrita somente pode ser realizada pelo Poder Executivo se prevista expressa exceção pela Constituição Federal e sob as condições por ela fixadas.
1.1.1.2 A instituição e a majoração de tributos não podem ser realizadas por leis delegadas.
1.1.1.3 A instituição e a majoração de tributos podem ser realizadas por medidas provisórias, se presentes os demais requisitos formais e em não se tratando de caso sob reserva de lei complementar, em face do atual entendimento do STF sobre a matéria.
1.1.2 Devem atender à Legalidade Genérica:
a) A fixação do sujeito ativo do critério pessoal do conseqüente da norma de incidência tributária;
b) A fixação do tempo e do local de pagamento da obrigação tributária;
c) A mera atualização monetária do valor do tributo;
d) A instituição de obrigações acessórias ou deveres instrumentais;
e) Os procedimentos de aplicação da norma de incidência tributária, incluindo os meios de prova da ocorrência do fato jurídico tributário e de quantificação do valor devido.
1.1.2.1 Em tais casos é possível o uso de conceitos indeterminados.
1.1.2.2 Em tais casos é possível a veiculação por lei delegada ou medida provisória, se presentes os demais requisitos formais.
1.2. Quanto aos efeitos dos atos infralegais:
1.2.1 Os atos infralegais com efeitos meramente internos são válidos, observada a primazia das

¹⁹⁰⁴ Vide a subseção 5.5.2, *supra*.

normas infralegais de hierarquia superior e a primazia legal.

1.2.2 Os atos infralegais com efeitos externos em casos de Legalidade Genérica são válidos, observada a primazia das normas infralegais de hierarquia superior e a primazia legal.

1.2.3. Os atos infralegais com efeitos externos em casos de Legalidade Estrita somente são válidos se forem aplicação de mera discricionariedade técnica, observada a primazia das normas infralegais e hierarquia superior e a primazia legal.

FONTE: O autor (2019).

Desse modo, são *a priori* válidas as seguintes técnicas de Delegação, desde que observadas, no caso concreto, as regras da competência, hierarquização, motivação, coerência vertical e horizontal, condicionamento formal e material, revogabilidade, neutralidade e proporcionalidade/razoabilidade, observadas as definições básicas da tabela *supra*:

QUADRO 10 – TÉCNICAS DE DELEGAÇÃO VÁLIDAS "A PRIORI"

DELEGAÇÃO
1. A realização de atos executivos em matéria tributária por terceiros, havendo previsão legal – casos de Delegação por Terceirização (Privatização, Descentralização e Desjudicialização).
2. A previsão, por lei delegada e/ou medida provisória, se presentes os demais requisitos formais previstos na Constituição – casos de Delegação por Administrativização (Delegação Legislativa), observada a necessidade de motivação qualificada:
2.1 De matérias sujeitas a Legalidade Genérica;
2.2 De alíquotas na forma mencionada na tese 3.1;
2.3 No caso de medida provisória, de instituição e de majoração de tributos, salvo os que se encontrem sob reserva de lei complementar, em face do atual entendimento do STF sobre a matéria.
3. A previsão, por atos infralegais – casos de Delegação por Administrativização (Deslegalização, Polissemissão e Agencificação), observada a proporcionalidade e a razoabilidade:
3.1 A fixação de alíquotas de tributos por decreto nos casos com expressa autorização constitucional – casos de Delegação por Administrativização (Deslegalização);
3.2 A regulamentação de matérias por atos infralegais com efeitos meramente internos, observada a primazia das normas infralegais de hierarquia superior e a primazia legal – casos de Delegação por Administrativização (Deslegalização e Agencificação);
3.3 A regulamentação de matérias por atos infralegais com efeitos externos em casos de Legalidade Genérica, observada a primazia das normas infralegais de hierarquia superior e a primazia legal – casos de Delegação por Administrativização (Deslegalização, Polissemissão e Agencificação);

3.4 A regulamentação de matérias por atos infralegais com efeitos externos em casos de Legalidade Estrita somente são válidos se forem aplicação de mera discricionariedade técnica, observada a primazia das normas superiores – casos de Delegação por Administrativização (Deslegalização, Polissemização e Agencificação).

FONTE: O autor (2019).

Apresentamos uma breve síntese de nossas conclusões para a validade do uso das Delegações por meio das regras de resiliência da Avocação em matéria tributária numa tabela geral e em tabelas específicas para cada técnica que utilizaremos para análise dos casos no próximo capítulo:

QUADRO 11 - REGRAS DE RESILIÊNCIA DA AVOCÇÃO (LIMITES DA DELEGAÇÃO)

DELEGAÇÃO		Regras Gerais					Específicas			Subsidiárias	
		Competência	Hierarquização	Motivação	Coerência		Condicionamento			Neutralidade	Proporcionalidade Razoabilidade
					Vertical	Horizontal	Formal	Material	Revogabilidade		
Administrativização	Delegação Legislativa										
	Deslegalização										
	Polissemização										
	Agencificação										
Terceirização	Privatização										
	Descentralização										
	Desjudicialização										

FONTE: O autor (2019).

QUADRO 12 - REGRAS DE RESILIÊNCIA DA ADMINISTRATIVIZAÇÃO POR DELEGAÇÃO LEGISLATIVA E POR DESLEGALIZAÇÃO

DELEGAÇÃO		Regras Gerais						Específicas				Subsidiárias		
		Competência		Hierarquização	Motivação	Coerência		Condicionamento				Neutralidade	Proporcionalidade Razoabilidade	
						Vertical	Horizontal	Formal	Material		Revogabilidade			
Administrativização		Delegação Legislativa	Autorização constitucional		Qualificada			Requisitos constitucionais e legais (se for o caso)						
		Deslegalização	Elementos da norma tributária	Outros		Padrão			Requisitos de norma superior	Efeitos internos	Requisitos de norma superior			
			Autorização constitucional	Autorização legal ou regulamentar						Efeitos externos e Leg. Genérica				Requisitos de norma superior
										Efeitos externos e Leg. Estrita	Regulamento executivo ou discricionariedade técnica			
										Fixação de alíquotas	Requisitos legais			

FONTE: O autor (2019).

QUADRO 13 - REGRAS DE RESILIÊNCIA DA ADMINISTRATIVIZAÇÃO POR POLISSEMIZAÇÃO E POR AGENCIFICAÇÃO

DELEGAÇÃO		Regras Gerais					Específicas				Subsidiárias	
		Competência	Hierarquização	Motivação	Coerência		Condicionamento				Neutralidade	Proporcionalidade Razoabilidade
					Vertical	Horizontal	Formal	Material		Revogabilidade		
Administrativização	Polissemização	Autorização legal ou regulamentar		Padrão			Requisitos de norma superior	Efeitos internos	Requisitos de norma superior			
								Efeitos externos e Leg. Genérica				
								Efeitos externos e Leg. Estrita	Regulamento executivo ou discricionariedade técnica			
Administrativização	Agencificação	Autorização legal		Padrão			Requisitos de norma superior	Efeitos internos	Requisitos de norma superior			
								Efeitos externos e Leg. Genérica				
								Efeitos externos e Leg. Estrita	Regulamento executivo ou discricionariedade técnica			

FONTE: O autor (2019).

QUADRO 14 - REGRAS DE RESILIÊNCIA DA TERCEIRIZAÇÃO (PRIVATIZAÇÃO, DESCENTRALIZAÇÃO E DESJUDICIALIZAÇÃO)

QUADRO 14 - REGRAS DE RESILIÊNCIA DA TERCEIRIZAÇÃO (PRIVATIZAÇÃO, DECENTRALIZAÇÃO E DESJUDICIALIZAÇÃO)												
DELEGAÇÃO		Regras Gerais					Específicas			Subsidiárias		
		Competência	Hierarquização	Motivação	Coerência		Condicionamento			Neutralidade		Proporcionalidade Razoabilidade
					Vertical	Horizontal	Formal	Material	Revogabilidade			
Terceirização		Privatização	Autorização legal		Padrão			Requisitos legais		Pagamento de tributo de terceiro	Demais casos	
		Descentralização	Autorização legal		Padrão				Requisitos legais			
Desjudicialização	Autorização legal		Qualificada				Requisitos legais					

FONTE: O autor (2019).

6.5.2 SÍNTESE SOBRE A GENERALIZAÇÃO

Retomemos, de forma sintetizada, as teses que firmamos acerca do espaço para a utilização das macrotécnicas de praticabilidade no capítulo anterior¹⁹⁰⁵:

QUADRO 15 - TESES FIXADAS SOBRE A GENERALIZAÇÃO (CAPÍTULO 5)

2. GENERALIZAÇÃO
2.1 Quanto ao tipo de materialidade (tributos vinculados e não-vinculados):
2.1.1 Os tributos não-vinculados devem ter sua materialidade e sua quantificação individualizáveis durante o processo de positivação, como regra, salvo os casos da tese 2.1.2.
2.1.2 Podem ter sua quantificação fixada em médias, sem individualização:
2.1.2.1 Os tributos vinculados;
2.1.2.2 Os casos em que isso seja possível por determinação constitucional implícita ou explícita, mesmo para tributos não vinculados;
2.1.2.3 Os casos em que seja impossível a individualização, pela natureza dos fatos, mesmo para tributos não vinculados.
2.2 Quanto ao atingimento direto ou não da capacidade contributiva):
2.2.1 A individualização é essencial em relação ao critério material da hipótese e aos critérios pessoal (sujeição passiva) e quantitativo do consequente das normas de incidência tributária, situação em que é vedado o uso de fabulações tributárias.
2.2.2 A individualização pode ser desconsiderada em relação ao critério temporal da hipótese, se não houver o atingimento direto da capacidade contributiva, situação em que é permitido o uso de fabulações tributárias, se não houver fixação de conceito prévio no âmbito do direito privado e se houver margem na moldura da norma de competência tributária.
2.2.3 A individualização pode ser desconsiderada em relação ao critério espacial da hipótese, situação em que é permitido o uso de fabulações tributárias, atendidas as regras das normas gerais em matéria tributária quanto à resolução de conflitos de competência.

FONTE: o autor (2019).

Desse modo, são *a priori* válidas as seguintes técnicas de Generalização, desde que observadas, no caso concreto, as regras da competência, hierarquização, motivação, coerência vertical e horizontal, metonimização, dialogicidade, neutralidade e proporcionalidade/razoabilidade, observadas as definições básicas da tabela *supra*:

QUADRO 16 - TÉCNICAS DE GENERALIZAÇÃO VÁLIDAS "A PRIORI"

¹⁹⁰⁵ Vide a subseção 5.5.3, *supra*.

GENERALIZAÇÃO
4. A instituição em lei, nos casos de Legalidade Estrita, de ficções e presunções tributárias absolutas, por tratarem de direito material – casos de Generalização por Desconsideração (Abstração, Padronização e Fabulação), observada a tese 3.4 (Quanto às Delegações – Quadro 10).
4.1 No caso de ficções tributárias, se houver impacto em relação à capacidade contributiva, deve-se observar a Neutralidade.
4.2 No caso de presunções absolutas, deve-se atender à Metonimização e à Dialogicidade prévia (Consensualização) ou ficarão elas reduzidas a presunções relativas, com possibilidade da Dialogicidade postergada (Impugnação).
4.3 A Dialogicidade prévia (Consensualização) deve observar os seguintes critérios para validade da opção: <ul style="list-style-type: none"> a) Possibilidade de prévia opção do particular sem vício de vontade; b) Fixação de período de validade do negócio jurídico sujeito a controle de razoabilidade; c) Conteúdo do negócio jurídico vinculado ao procedimento de aplicação das normas de incidência tributária, inclusive provas, sendo vedada a instituição de obrigação tributária não prevista em lei; d) Atendimento à metonimização se o negócio se referir a procedimento de aplicação de normas de incidência tributária; e) Inocorrência, durante o período de vigência do negócio jurídico, de situação imprevisível e desarrazoadamente onerosa em desfavor do particular, desconstituindo a situação de previsibilidade existente quando da adesão; f) Paridade de armas entre a Administração Tributária e o particular, sem cláusulas potestativas em favor da primeira que não sejam extensíveis ao segundo.
5. A autorização em lei, observada a primazia legal, nos casos de Legalidade Genérica, para o uso de presunções tributárias relativas, por tratarem de direito processual – casos de Generalização por Desconsideração (Abstração e Padronização) e por Indicialização, observada a tese 3.3 (Quanto às Delegações – Quadro 10), atendendo-se à Metonimização e à Dialogicidade postergada (Impugnação).

FONTE: o autor (2019).

Apresentamos uma breve síntese de nossas conclusões para a validade do uso das Generalizações por meio das regras de resiliência da Individualização em matéria tributária numa tabela geral que utilizaremos para análise dos casos no próximo capítulo:

QUADRO 17 - REGRAS DE RESILIÊNCIA NOS CASOS DE GENERALIZAÇÃO

GENERALIZAÇÃO		Regras Gerais						Específicas				Subsidiárias	
		Competência		Hierarquização	Motivação	Coerência		Metonimização		Dialogicidade		Neutralidade	Proporcionalidade Razoabilidade
						Vertical	Horizontal			Prévia (Consensualização)	Postergada (Impugnação)		
Desconsideração	Abstração	Presunção absoluta	Instituição legal		Padrão						Se não presente a Dialogicidade Prévia		
		Presunção relativa	Autorização legal										
	Padronização	Presunção absoluta	Instituição legal		Padrão			Substancial	Pela média		Se não presente a Dialogicidade Prévia		
		Presunção relativa	Autorização legal					Procedimental	Individual				
	Fabulação	Instituição legal			Padrão								
Indicialização		Autorização legal			Qualificada								

FONTE: o autor (2019).

6.5.3 SÍNTESE SOBRE A SINTETIZAÇÃO

Retomemos, de forma sintetizada, as teses que firmamos acerca do espaço para a utilização das macrotécnicas de praticabilidade no capítulo anterior¹⁹⁰⁶:

QUADRO 18 - TESES FIXADAS SOBRE A SINTETIZAÇÃO (CAPÍTULO 5)

3. SINTETIZAÇÃO
3.1 Quanto à estrutura da norma:
3.1.1 Como regra, as normas de incidência dos tributos não-vinculados devem conter, no mínimo, uma base de cálculo que meça em pecúnia a riqueza tributada e uma alíquota que indique a fração da riqueza a ser entregue ao Estado, no formato de tributação <i>ad valorem</i> , podendo existir elementos outros a tornar o cálculo mais complexo.
3.1.1.1 Em tais casos, podem ser utilizadas técnicas de alíquotas específicas, faixas de incidência com valores fixos ou tributos por capitação se a reconstrução racional da tributação <i>ad valorem</i> permitir a justificação da medida por critérios de extrafiscalidade que excepcionassem o atendimento integral à capacidade contributiva.
3.1.2 As normas de incidência dos tributos vinculados podem ter no critério quantitativo elementos diversos de quantificação que indiquem o custo individualizado da atividade estatal, inclusive base de cálculo e alíquota, que não são, contudo, obrigatórias, podendo ainda ser utilizado o método de fixação direta do montante devido (tributação fixa).
3.2 Quanto ao aspecto procedimental:
3.2.1 Há grande liberdade de fixação da forma de recolhimento de tributos
3.2.2 Em relação ao procedimento de positivação, inclusive forma de cobrança do crédito tributário, deve-se garantir por lei algum nível de atendimento ao devido processo legal, observados os limites fixados em normas gerais em matéria tributária.
3.2.3 Nos casos de substituição tributária, pressupõe-se que a riqueza tributada é a do contribuinte (substituído).

FONTE: o autor (2019).

Desse modo, são *a priori* válidas as seguintes técnicas de Sintetização, desde que observadas, no caso concreto, as regras da competência, hierarquização, motivação, coerência vertical e horizontal, metonimização, dialogicidade, desaglutinação, paridade de armas, incoerção, autocontenção, neutralidade e proporcionalidade/razoabilidade, observadas as definições básicas da tabela *supra*:

QUADRO 19 - TÉCNICAS DE SINTETIZAÇÃO VÁLIDAS "A PRIORI"

¹⁹⁰⁶ Vide a subseção 5.5.4, *supra*.

SINTETIZAÇÃO

6. A previsão em lei, por se tratar de matéria afeta à Legalidade Estrita, dos casos de Sintetização por Abreviação (Ocultação e Contração).

7. A autorização em lei, observada a primazia legal e os limites em normas gerais em matéria tributária, assim como a competência federal para legislar sobre direito processual, para os demais casos de Sintetização por Sumarização (Simplificação e Indução).

FONTE: o autor (2019).

Apresentamos uma breve síntese de nossas conclusões para a validade do uso das Sintetizações por meio das regras de resiliência da Analiticidade em matéria tributária numa tabela geral e em tabelas específicas para cada conjunto de técnicas que utilizaremos para análise dos casos no próximo capítulo:

QUADRO 20 - REGRAS DE RESILIÊNCIA DA ANALITICIDADE - LIMITES DA SINTETIZAÇÃO

QUADRO 26 - REGRAS DE RESILIÊNCIA DA ANALITICIDADE - LIMITES DA SINTETIZAÇÃO															
SINTETIZAÇÃO		Regras Gerais				Específicas							Subsidiárias		
		Competência	Hierarquização	Motivação	Coerência		Desaglutinação	Metonimização	Dialogicidade		Paridade de armas	Incoerção	Autocontenção	Neutralidade	Proporcionalidade Razoabilidade
					Vertical	Horizontal			Prévia	Posterior					
Abreviação	Ocultação														
	Contração														
Sumarização	Simplificação														
	Indução														

FONTE: o autor (2019).

QUADRO 21 - REGRAS DE RESILIÊNCIA DA ABREVIÇÃO (OCULTAÇÃO E CONTRAÇÃO) E SUMARIZAÇÃO (SIMPLIFICAÇÃO)

SINETIZAÇÃO		Regras Gerais					Específicas				Subsidiárias	
		Competência	Hierarquização	Motivação	Coerência		Desaglutinação	Metonimização	Dialogicidade		Neutralidade	Proporcionalidade Razoabilidade
					Vertical	Horizontal			Prévia (Consensualização)	Postergada (Impugnação)		
Abreviação	Ocultação	Instituição legal		Padrão						Se não presente a Dialogicidade Prévia		
	Contração	Instituição legal		Padrão						Se não presente a Dialogicidade Prévia		
Sumarização	Simplificação	Autorização legal		Padrão						Se não presente a Dialogicidade Prévia		

FONTE: o autor (2019).

QUADRO 22 - REGRAS DE RESILIÊNCIA DA SUMARIZAÇÃO (INDUÇÃO)

SINETIZAÇÃO		Regras Gerais					Específicas					Subsidiárias	
		Competência	Hierarquização	Motivação	Coerência		Paridade de Armas	Incoerção	Autocontenção	Dialogicidade		Neutralidade	Proporcionalidade Razoabilidade
					Vertical	Horizontal				Prévia (Consensualização)	Postergada (Impugnação)		
Sumarização	Indução	Autorização legal		Padrão				Se além do regime privado			Se não presente a Dialogicidade Prévia		

FONTE: o autor (2019).

QUARTA PARTE -

A PRATICABILIDADE TRIBUTÁRIA NA PRÁTICA: APLICANDO A TEORIA

“[...] Chega mais perto e contempla as palavras. Cada uma tem mil faces secretas sob a face neutra e te pergunta, sem interesse pela resposta, pobre ou terrível, que lhe deres: Trouxeste a chave? [...]”
(Carlos Drummond de Andrade, Procura da poesia)

“Eu creio no poder das palavras, na força das palavras, creio que fazemos coisas com as palavras e, também, que as palavras fazem coisas conosco. As palavras determinam nosso pensamento porque não pensamos com pensamentos, mas com palavras, não pensamos a partir de uma suposta genialidade ou inteligência, mas a partir de nossas palavras. E pensar não é somente “raciocinar” ou “calcular” ou “argumentar”, como nos tem sido ensinado algumas vezes, mas é sobretudo dar sentido ao que somos e ao que nos acontece. E isto, o sentido ou o sem-sentido, é algo que tem a ver com as palavras. E, portanto, também tem a ver com as palavras o modo como nos colocamos diante de nós mesmos, diante dos outros e diante do mundo em que vivemos. E o modo como agimos em relação a tudo isso.”
(Jorge Larossa Bondía, Notas sobre a Experiência e o Saber de Experiência, p. 21)

7 ANALISANDO CASOS: A LINGUAGEM TRIBUTÁRIA SIMPLIFICADA DESVELADA

7.1 PROTEU, LOKI E AS MUITAS FACES DA PRATICABILIDADE TRIBUTÁRIA

Nessa jornada de compreensão sobre a praticabilidade tributária percebemos que ela é um conjunto de técnicas bastante heterogêneas, o que é um complicador em sua análise. Pretendemos, doravante e num esforço final de estudo, debruçarmo-nos sobre algumas de suas muitas expressões concretas... e elas são em número demasiado grande!

São numerosas e escorregadias as suas manifestações. Numerosas: talvez, o ordinário no Direito Tributário, o dia a dia na expressão jurídico-tributária falada pelos seus usuários como língua franca, já não seja o ideal modo padrão de aplicação, mas a forma vulgar e simplificada que buscamos apreender.¹⁹⁰⁷ Escorregadias: as técnicas se mesclam em um mesmo caso, criam amálgamas difíceis de decotar analiticamente ou se escondem sorrateiramente dos olhos do cientista do Direito. A praticabilidade é multiplicidade, muda de aparência e a cada momento aparece de uma forma inusitada a causar espécie...

Como viemos utilizando a metáfora linguística desde o início de nosso caminhar, chegou a hora de utilizarmos alegorias do gênero ficcional que acompanha a humanidade há milênios: a mitologia. Ao tentar vislumbrar nosso objeto de estudo em analogia com os seres fantásticos que povoam a cultura humana, recordamo-nos de dois que com ele guardam certa semelhança: falamos do Proteu grego e do Loki nórdico.

Na mitologia grega, Proteu era filho de Oceano e de Tétis ou, segundo algumas tradições, de Netuno e de Fênice e tinha uma grande ligação com os mares; era muito sábio e possuía o incrível dom de conhecer o passado, o presente e o futuro, além de poder mudar de forma quando o desejasse.¹⁹⁰⁸ Para consultá-lo sobre o futuro, como o fez Menelau quando voltava de Tróia, eram necessárias muita coragem e astúcia, pois ele aparecia sob diversas formas, muitas delas ameaçadoras.¹⁹⁰⁹ Já na mitologia nórdica, Loki era um deus de aparência

¹⁹⁰⁷ Afirmamos isso com base na constatação de que a maior parte dos contribuintes pessoas jurídicas sujeita-se a regimes especiais de tributação como o Simples Nacional, a tributação do Microempreendedor Individual ou mesmo o regime do lucro presumido no IRPJ; que a maior parte dos lançamentos de ofício referem-se a tributos lançados em massa com o uso de presunções, como no caso do IPTU e do IPVA e que grande parte dos lançamentos seja realizado sob a modalidade “por homologação”.

¹⁹⁰⁸ BULFINCH, Thomas. **O Livro da Mitologia**: histórias de Deuses e Heróis. Trad. Luciano Alves Meira. 5. ed. São Paulo: Martin Claret, 2006, p. 225; SPALDING, Tassilo Orpheu. **Deuses e Heróis da Antigüidade Clássica**: dicionário de antropônimos e teônimos vergilianos São Paulo: Cultrix; Brasília: INL, 1974, p. 232; GUIMARÃES, Ruth. **Dicionário da Mitologia Grega**. São Paulo: Cultrix, 1983, p. 266.

¹⁹⁰⁹ SPALDING, Tassilo Orpheu. **Deuses...**, *op. cit.*, p. 232; COMMELIN, Pierre. **Nova Mitologia Grega e Romana**. Trad Thomaz Lopes. Belo Horizonte: Itatiaia, 1983, p. 106; GUIMARÃES, Ruth. **Dicionário...**, *op. cit.*, p. 266.

agradável, mas tido por caluniador, autor de maldades e de fraudes, traíçoeiro, “cheio de más intenções” e alguém em quem não se podia confiar: a “fonte de todos os enganos”.¹⁹¹⁰ Possuía também por característica aparecer de diferentes formas, metamorfoseando-se.¹⁹¹¹

Ambos, tais quais as muitas técnicas da praticabilidade tributária, são seres multiformes, de múltiplas metamorfoses. O grego Proteu, ainda que se transforme em monstros horripilantes como forma de afastar os interessados em seu dom, fá-lo como uma defesa ou um desafio: àqueles que o superam, que o domesticam, ele prediz o futuro. É, portanto, monstruoso à primeira vista; benéfico em sua essência. O nórdico Loki, por sua vez, se transforma em muitos seres diferentes e atrativos no intuito de atingir os seus interesses, normalmente maléficos aos olhos dos demais deuses de Asgard. É, então, atraente à primeira vista; maléfico em sua intenção. Talvez possamos falar, nessa alegoria, que existem praticabilidades-Proteu, que causam estranheza – e talvez horror – num primeiro momento, mas que respeitam os limites constitucionais e são benéficas para o atingimento da Eficiência Tributária; assim como as praticabilidades-Loki, que parecem belas numa primeira impressão, mas que simplificam a aplicação normativa além das fronteiras da licitude para atingir interesses públicos secundários sem lastro nos primários, causando caos e confusão. No rol a seguir serão encontradas ambas.

Para separar Proteu de Loki, nossa bússola são as regras de resiliência que apresentamos no capítulo anterior. A análise dos exemplos que aqui faremos servirá como um teste para as teses que levantamos a respeito da forma como se comportam os princípios constitucionais tributários da Segurança Jurídica e da Igualdade quando em aplicação conjunta com o da Eficiência. Temos, então, uma oportunidade de falseamento teórico conforme os ensinamentos de KARL POPPER.¹⁹¹² Nesse intento, separamos os diferentes casos com base nas macrotécnicas da Delegação, da Generalização e da Sintetização, tentando, dentro do possível, abarcar as expressões mais variadas.^{1913.1914}

¹⁹¹⁰ BULFINCH, Thomas. **O Livro...**, *op. cit.*, p. 412; LOPES, Reinaldo José. **Mitologia Nórdica**. São Paulo: Abril, 2017, p. 54; LANGER, Johnni (org.). **Dicionário de Mitologia Nórdica**: símbolos, mitos e ritos. São Paulo: Hedra, 2015, p. 281-282.

¹⁹¹¹ LANGER, Johnni. Loki. *In*: LANGER, Johnni (org.). **Dicionário...**, *op. cit.*, p. 281-282; LOPES, Reinaldo José. **Mitologia...**, *op. cit.*, p. 54.

¹⁹¹² POPPER, Karl. **A lógica da Pesquisa Científica**. Trad. Leonidas Hegenberg, Octanny Silveira da Mota. 18. ed. São Paulo: Cultrix, 2006, p. 42. Vide item III da Introdução.

¹⁹¹³ A única técnica que não terá um exemplo analisado será o da Delegação Legislativa, envolvendo medidas provisórias e leis delegadas em matéria tributária, por considerarmos que o tema foi objeto das necessárias reflexões nos capítulos anteriores.

¹⁹¹⁴ Tendo em vista finalidades didáticas, ver-se-á que existem exemplos que possuem mais de uma técnica em que uma delas só é mencionada sem que a enfoquemos; outros, em que analisamos mais de uma técnica de forma separada; por fim, casos em que analisamos técnicas diversas no mesmo tópico por sua proximidade. Por fim, os casos com mais de uma expressão da praticabilidade cuja análise em separado seria prejudicial para a sua compreensão foram agregados na subseção 7.5 *infra*.

7.2 CASOS DE DELEGAÇÃO: QUANDO O FALANTE PODE DIZER O QUE DIZ E QUANDO ESTAMOS DIANTE DE VERBORREIA SOB A FORMA DE USURPAÇÕES E DE RENÚNCIAS DE COMPETÊNCIA

7.2.1 LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO E RETENÇÃO NA FONTE

Muito utilizado em diversos países, como afirmam HORVATH, COSTA e FILLIPO, o chamado “autolancamento” ou “autoliquidação” que no caso brasileiro sujeita-se ao regime do chamado “lançamento por homologação”, é exemplo típico de praticabilidade por **Delegação via Terceirização (Privatização e Descentralização)**, em que, segundo SACHA CALMON, “[o] que se vê é o comodismo da Fazenda Pública a incumbir o contribuinte do processo de ‘liquidação’ do tributo”, cabendo a ele, sob riscos, a substituição da “Administração na tarefa de aplicar *ex officio* a lei ao caso concreto”; de qualquer modo, não há dúvidas, conforme CINTRA, “que de há muito é tido como ferramenta que se presta a assegurar o bom resultado arrecadatário do Fisco”.¹⁹¹⁵ Visto por HORVATH como um possível exemplo de praticabilidade, por JULIANA FURTADO como um caso de “modernização” da Administração Tributária, buscando sua eficiência – apesar de não se tratar exatamente uma novidade em nosso ordenamento jurídico – e por EDUARDO ROCHA como uma demonstração de “confiança sistêmica”, é figura que desafia até hoje os intérpretes, sendo “incompreendida e injustamente criticada por vários doutrinadores”, nas palavras de HUGO DE BRITO MACHADO.¹⁹¹⁶

¹⁹¹⁵ HORVATH, Estevão. **Lançamento tributário e “autolancamento”**. 2. ed. rev. ampl. São Paulo: Quartier Latin, 2010, p. 164-169; COSTA, Regina Helena. **Praticabilidade e Justiça Tributária: exequibilidade de Lei Tributária e Direitos do Contribuinte**. São Paulo: Malheiros, 2007, p. 272-273; FILLIPO, Luciano Gomes. **A Performance no Direito Tributário**. São Paulo: Almedina, 2016, p. 261; COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 13. ed. rev. atual. ampl. Rio de Janeiro: Forense, 2014, p. 690; CINTRA, Carlos César Souza. Algumas particularidades do lançamento por homologação, no contexto da constituição do crédito tributário, à luz do Código Tributário Nacional. In: SOUZA, Priscila de (org.); CARVALHO, Paulo de Barros (coord.). **50 anos do Código Tributário Nacional: XIII Congresso do IBET**. São Paulo: Noeses, 2016, p. 208. Internacionalmente, o procedimento é chamado de *autoliquidación* na Espanha, autoliquidação em Portugal, *auto-accertamento* na Itália, *selbstberechnung* na Alemanha, *self-assessment* ou *voluntary compliance* nos EUA e de *autoliquidation* na França. Cf. FILLIPO, Luciano Gomes. **A Performance...**, *op. cit.*, p. 261. Veja-se também: COSTA, Regina Helena. **Praticabilidade...**, *op. cit.*, p. 272-273; PAVÉS, Jose Fernandez. **La autoliquidacion tributaria**. Madri: Instituto de Estudios Fiscales/Marcial Pons, 1995, *passim*; SIQUEIRA, James; CURTY, Leonardo de Menezes. Aspectos dogmáticos da DCTF e prescrição do crédito tributário mal declarado como “suspense”. **Revista Fórum de Direito Tributário – RFDT**, Belo Horizonte: Fórum, ano 8, n. 48, nov./dez. 2010, p. 13-15.

¹⁹¹⁶ HORVATH, Estevão. **Lançamento...**, *op. cit.*, p. 68; ARAÚJO, Juliana Furtado Costa. A modernização da Administração Tributária: iniciativas da Fazenda Pública visando ao incremento de sua atuação. In: SANTI, Eurico Marcos Diniz de; SOUZA, Priscila de (org.). **Direito Tributário, Linguagem e Método: as grandes disputas entre Jurisprudência e Dogmática na experiência brasileira atual**. V Congresso Nacional de Estudos Tributários. São Paulo: Noeses, 2008, p. 551-553; ROCHA, Eduardo Morais da. **Teoria Institucional da Praticabilidade Tributária**. São Paulo: Noeses, 2016, p. 155; MACHADO, Hugo de Brito. Impossibilidade de Tributo sem Lançamento. In: SCHOUERI, Luís Eduardo (coord.). **Direito Tributário: Homenagem a Alcides Jorge Costa**. São Paulo: Quartier Latin, 2003. v. I., p. 123.

A escolha do legislador no CTN por enunciar a privatividade do ato de lançamento atribuído à autoridade administrativa (art. 142) impôs, por coerência, evitar a noção da autoliquidação existente em sistemas alienígenas e, apesar de permitir a imposição ao particular da verificação da ocorrência do fato jurídico tributário, da apuração do valor devido e do recolhimento sem prévio ato administrativo – no que tudo a ela se assemelharia – previu a figura do “lançamento por homologação”, mantendo o fechamento conceitual que escolhera. Não é nosso interesse aprofundar na discussão da natureza jurídica específica do instituto, pois o que nos importa é sua natureza delegatória sob a subtécnica da Terceirização por Privatização; consignamos, contudo, que concordamos com PAULO CÉSAR CONRADO no sentido que o nosso sistema permite a constituição do crédito tributário pelo próprio sujeito passivo da relação tributária – contribuinte ou responsável –, pela Administração Tributária ou até pelo Judiciário, numa relação de gênero (constituição do crédito) e espécies (lançamento, lançamento por homologação ou autolancamento *etc.*).¹⁹¹⁷ Afinal, em tais casos “a vontade do contribuinte supre e dispensa a exaustiva investigação do fato concreto por parte da Fazenda Pública”, nas palavras de DERZI.¹⁹¹⁸

Não vislumbramos, em relação a essa específica técnica, nenhum óbice do ponto de vista geral. Ela atende às regras de resiliência para os casos de Delegação por Terceirização. Isso não significa que, do ponto de vista da política do Direito, façamos apologia ao seu uso indiscriminado ou que consideremos que a forma atual de sua aplicação seja a melhor.¹⁹¹⁹ Em síntese:

¹⁹¹⁷ CONRADO, Paulo Cesar. **Processo Tributário**. 2. ed. São Paulo: Quartier Latin, 2007, p. 58-64. Nesse sentido, distanciamo-nos do entendimento de CINTRA, acerca da necessidade de lançamento pelo Estado para a exigibilidade do crédito tributário. Cf. CINTRA, Carlos César Souza. **Algumas particularidades...**, *op. cit.*, p. 216-217. A respeito do tema, veja-se: ROCHA, Sergio André. Confissão cria Tributos? Efeitos da Vontade do Contribuinte sobre o Crédito Tributário. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). **Grandes Questões Atuais do Direito Tributário**. São Paulo: Dialética, 2008. 12 v. p. 489-510, p. 489-510.

¹⁹¹⁸ DERZI, Misabel de Abreu Machado. **Direito Tributário, Direito Penal e Tipo**. 2. ed. São Paulo: RT, 2007, p. 358.

¹⁹¹⁹ A insegurança causada pelo prazo de revisão previsto no artigo 150, § 4º, do CTN, somada às reconstruções interpretativas de fatos ocorridos há considerável tempo realizadas em contextos futuros, parecem indicar exatamente o que EURICO DE SANTI denominou, a nosso ver acertadamente, de “maldição do lançamento por homologação” ou de um panóptico que esconde a legalidade estatal e gera uma legalidade instável declarada pelo contribuinte. Cf. SANTI, Eurico Marcos Diniz de. **Kafka, Alienação e Deformidade da Legalidade**: exercício do controle social rumo à cidadania fiscal. São Paulo: RT; Fiscosoft, 2014, p. 322-351; SANTI, Eurico Marcos Diniz de. **Decadência e o Panóptico da DCTF**: “Confissão da Dívida” versus “Confissão da Dúvida”. São Paulo: Max Limonad, 2017, p. 53-61. Assim também entende: PAULA, Daniel Giotti de. **A Praticabilidade no Direito Tributário**: controle jurídico da complexidade. Rio de Janeiro: Ágora 21, 2018, p. 85 e p. 452-455.

QUADRO 23 - LIMITES PARA O LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO

Competência	Hierarquização	Motivação	Coerência Horizontal	Coerência Vertical	Condicionamento formal	Condicionamento material	Revogabilidade	Neutralidade	Proporcionalidade Razoabilidade
Autorização Legal	Requisitos eventualmente previstos em normas gerais em matéria tributária	Simples	Pressuposta	Pressuposta	Pressuposta	Pressuposta	Pressuposta		

FONTE: o autor (2019).

Por sua vez, a retenção na fonte consiste em caso de **Delegação via Privatização por Terceirização ou por Descentralização** em que um particular ou um outro Poder estatal ou entidade pública fica responsável por realizar o recolhimento de tributo devido por terceiro, mediante a retenção dos valores. Também é forma de praticabilidade bastante difundida mundialmente, segundo HECTOR VILLEGAS, BRANDÃO MACHADO, GUSTAVO LEÃO e FILLIPO.¹⁹²⁰ Trata-se de método considerado válido, em geral, pela dogmática.¹⁹²¹

A nossa menção à técnica neste item é genérica, mas sua efetiva validade em cada exemplo necessita de aprofundamentos. Sob a perspectiva do agente de retenção, além da análise dos limites gerais e específicos, todos pressupostos, há que se verificar a observância da regra de resiliência da **neutralidade**: a riqueza atingida deve ser a do contribuinte, razão pela qual deve ser possível a imediata retenção/ressarcimento por parte do sujeito obrigado ao recolhimento. A depender do caso, a retenção se portará também como uma **Generalização por Padronização**: é o caso do IR, tendo em vista que, sob a perspectiva do contribuinte, há o adiantamento de recolhimento de imposto que somente será liquidado

¹⁹²⁰ VILLEGAS, Hector. Retenção de tributos – agentes de retenção e agentes de percepção. **Revista de Direito Tributário**, São Paulo: RT, ano 2, n. 6, out./dez. 1978, p. 67-68; MACHADO, Brandão. Notas de Direito Comparado – Tributação na Fonte e Substituição Tributária. In: SCHOUERI, Luís Eduardo (coord.). **Direito Tributário: Homenagem a Alcides Jorge Costa**. São Paulo: Quartier Latin, 2003. v. 1., p. 73-93; LEÃO, Gustavo Junqueira Carneiro. O Imposto de Renda na Fonte no Brasil. **Revista de Direito Tributário da APET**, São Paulo: MP, ano 11, n. 43, p. 39-62, set. 2014, p. 39-62; FILLIPO, Luciano Gomes. **A Performance...**, op. cit., p. 263. Segundo o autor, o Canadá é o caso mais antigo, de 1917.

¹⁹²¹ Veja-se como exemplos as opiniões de FILLIPO, COSTA, PINTO e ROCHA, este último classificando-a como um caso de confiança sistêmica. Cf. FILLIPO, Luciano Gomes. **A Performance...**, op. cit., p. 216; COSTA, Regina Helena. **Praticabilidade...**, op. cit., p. 270; PINTO, Tiago Gomes de Carvalho. **O princípio da praticidade no direito tributário e a eficiência da administração pública**. 2004. Tese (Doutorado em Direito) - Faculdade de Direito, Universidade Federal de Minas Gerais, Belo Horizonte, 2004, p. 183; ROCHA, Eduardo Moraes da. **Teoria...**, op. cit., p.180. Considerando a técnica válida, com críticas pontuais: LEÃO, Gustavo Junqueira Carneiro. **O Imposto...**, op. cit., p. 39-62.

ao final do período de apuração, caso em que entra em cena a necessidade de observância da **metonimização** e da **dialogicidade**.¹⁹²² Em síntese:

QUADRO 24 - LIMITES PARA O LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO

Competência	Hierarquização	Motivação	Coerência Horizontal	Coerência Vertical	Condicionamento formal	Condicionamento material	Revogabilidade	Neutralidade	Proporcionalidade Razoabilidade
Autorização legal	Requisitos eventualmente previstos em normas gerais em matéria tributária	Simples	Pressuposta	Pressuposta	Pressuposta	Pressuposta	Pressuposta	Verificável no caso concreto	

FONTE: o autor (2019).

7.2.2 CONTRIBUIÇÃO AO SAT/RAT E O FATOR PREVIDENCIÁRIO DE PREVENÇÃO – FAP

O art. 22, II, da Lei Federal n. 8.212/91 prevê a chamada contribuição ao Seguro de Acidente de Trabalho (SAT) ou de Risco Ambiental do Trabalho (RAT) – ou contribuição acidentária, como prefere ANDREI VELLOSO –, que, como bem apontado por LEANDRO PAULSEN, trata-se de mera parte variável da contribuição previdenciária patronal sobre a folha de salário.¹⁹²³ O tema é bastante polêmico desde sua origem, tendo se incrementado com a previsão da Lei Federal n. 10.666/03, que instituiu o Fator Acidentário de Prevenção – FAP, um “operador de adequação da alíquota”, nas palavras de BALERA.¹⁹²⁴

¹⁹²² Veja-se a subseção 7.3.4, *infra*.

¹⁹²³ VELLOSO, Andrei Pitten. Aspectos controvertidos da contribuição acidentária (SAT/RAT): inconstitucionalidade do FAP e do arbitrário reenquadramento das empresas. *In*: PAULSEN, Leandro; CARDOSO, Alessandro Mendes (org.). **Contribuições Previdenciárias sobre a Remuneração**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2013, p. 131; PAULSEN, Leandro; VELLOSO, Andrei Pitten. **Contribuições: Teoria Geral, Contribuições em espécie**. 2. ed. rev. ampl. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2013, p. 136.

¹⁹²⁴ BALERA, Wagner. FAP e Legalidade – O problema da Densidade Normativa. *In*: MACEDO, Alberto *et al.* (org.). **Direito Tributário e os novos horizontes do processo**. XII Congresso do Instituto Brasileiro de Estudos Tributários. São Paulo: Noeses, 2015, p. 1196. Em breve síntese sobre o seu funcionamento, cai bem os ensinamentos de LEANDRO PAULSEN: “A contribuição ao SAT, portanto, constitui a parte variável da contribuição da empresa sobre a remuneração de empregados e avulsos, sendo de 1%, 2% ou 3% conforme o grau de risco da atividade preponderante na empresa, sujeitando-se, ainda, um acréscimo de 6,9 ou 12 pontos percentuais relativamente à remuneração dos empregados e avulsos sujeitos à aposentadoria especial e admitindo, ainda, redução de até 50% ou aumento de até 100% em razão do desempenho da empresa relativamente aos níveis de frequência, gravidade e custo dos acidentes de trabalho verificados, aferidos pelo Fator Previdenciário de Prevenção – FAP.” Cf. PAULSEN, Leandro; VELLOSO, Andrei Pitten. **Contribuições: Teoria Geral, Contribuições em espécie**. 2. ed. rev. ampl. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2013, p. 141-142.

Tanto na previsão original quanto após a inclusão do FAP, verifica-se a existência de **Delegação por Administrativização** que gerou amplo debate doutrinário e jurisprudencial.¹⁹²⁵ É que ao diferenciar as alíquotas do SAT/RAT com base na previsão legal “atividade preponderante” sob os riscos “leve”, “médio” e “grave” (art. 22, II, da Lei n. 8.212/91) e, posteriormente, ao prever o FAP calculado com base no “desempenho da empresa em relação à respectiva atividade econômica, apurado em conformidade com os resultados obtidos a partir dos índices de frequência, gravidade e custo” (art. 10, Lei n. 10.666/03), o legislador federal lançou mão de conceitos indeterminados, utilizando da técnica da **Polissemização**, outorgando indiretamente maior espaço de liberdade ao Poder Executivo na aplicação da lei – com caráter extrafiscal, como aponta ANDREI VELLOSO.¹⁹²⁶ Ademais, de forma expressa, promoveu a **Delegação** sob a subtécnica de **Deslegalização**, ao permitir a fixação da dosimetria da alíquota do SAT/RAT por regulamento – ou seja, a efetiva fixação da alíquota – como se denota da previsão do FAP ao mencionar que a alíquota “poderá ser reduzida, em até cinquenta por cento, ou aumentada, em até cem por cento, conforme dispuser o regulamento”, de forma proporcional ao desempenho da empresa em relação aos acidentes de trabalho.¹⁹²⁷ Por fim, também se utilizou da técnica de **Agencificação**, seja pela previsão do § 3º do art. 22 que outorgou ao Ministério do Trabalho e da Previdência Social a possibilidade de alterar o enquadramento das empresas em relação aos graus de risco do SAT/RAT com base em estatísticas de acidente de trabalho e a previsão do próprio art. 10 da Lei n. 10.666/03 que prevê que o FAP será calculado segundo metodologia aprovada pelo

¹⁹²⁵ Considerando inconstitucionais tais técnicas: MARTINS, Ives Gandra da Silva; GARCIA, Patrícia Fernandes de Souza. Inconstitucionalidade e ilegalidade da Contribuição ao Seguro contra Acidentes de Trabalho - SAT. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo: Dialética, n. 51, p. 71-82, dez. 1999, p. 71-82; PAULSEN, Leandro; VELLOSO, Andrei Pitten. **Contribuições: Teoria Geral...**, *op. cit.*, p. 136-142, NICHELE, Rafael. Inconstitucionalidades e ilegalidades do FAP – Fator Acidentário de Prevenção. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo: Dialética, n. 177, jun. 2010, p. 130 *et seq.*; HORVATH, Estevão; RODRIGUES, José Roberto Pernomian. A Prorrogação da CPMF e a Exigência da Contribuição ao Seguro de Acidente do Trabalho diante do Princípio da Reserva Absoluta da Lei. *In*: ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). **Grandes Questões Atuais do Direito Tributário**. São Paulo: Dialética, 1999. 3. v, p. 73-75. Considerando-as válidas: FILLIPO, Luciano Gomes. **A Performance...**, *op. cit.*, p. 222; CARNEIRO, Daniel Zanetti Marques. Tipicidade Tributária e sua relativização no Pós-Positivismo Jurídico. **Revista Tributária e de Finanças Públicas**, São Paulo: RT, n. 61, mar./abr. 2005, p. 17; RIBEIRO, Ricardo Lodi. A Tipicidade Tributária. **Revista de Direito do Estado**, Rio de Janeiro: Renovar, 2006, n. 8, out./dez. 2007, p. 238-239; NATAL, Eduardo Gonzaga Oliveira de. Contribuição ao Seguro de Acidente do Trabalho – Análise da questão após o *decisum* proferido pelo STF (RE 343.446-2-SC). **Revista Tributária e de Finanças Públicas**. São Paulo: RT, ano 11, n. 53, nov./dez. 2003, p. 168-184; RIBEIRO, Thiago Bao. Conceitos indeterminados e o princípio da reserva legal no direito tributário – Menor determinação da norma não significa insegurança jurídica. **Revista Fórum de Direito Tributário – RFDt**, Belo Horizonte: Fórum, ano 11, n. 65, set./out. 2013, p. 12.

¹⁹²⁶ VELLOSO, Andrei Pitten. **Aspectos...**, *op. cit.*, p. 149.

¹⁹²⁷ ANDREI VELLOSO aponta duas delegações previstas pelas modificações da Lei Federal n. 10.666/2003 que criou o FAP: a primeira, referente ao poder de a Administração estabelecer ou não o fator que levará à oscilação das alíquotas; a segunda, referente ao poder de determinar o fator. Cf. VELLOSO, Andrei Pitten. **Aspectos...**, *op. cit.*, p. 155-156.

Conselho Nacional de Previdência Social. Note-se que o caso da previsão original do SAT/RAT foi considerado válido pelo STF, que considerou não existir ofensa à Estrita Legalidade porque o regulamento apenas complementaria os conceitos e, se houvesse extrapolação, caberia controle de legalidade do ato normativo; em relação ao FAP ainda não houve manifestação pela Corte Constitucional, estando o tema afetado ao rito da repercussão geral.¹⁹²⁸

Podemos afirmar que esse é um caso paradigmático acerca dos limites da Delegação normativa no âmbito do Direito Tributário. Note-se que: a) os regulamentos a que aqui se alude têm efeitos externos e são referentes à matéria sujeita à Legalidade Estrita e b) em relação à motivação dos atos regulamentadores expedidos com base em referidas leis, há exigência de ônus qualificado, com base em dados técnicos e estatísticas e, se observado esse requisito, estar-se-ia diante de discricionariedade técnica. Vale dizer, pelos pressupostos que adotamos, é possível a delegação por deslegalização e por polissemitização, mesmo nos casos de Legalidade Estrita, se estivermos diante de hipótese de discricionariedade técnica, mensurável e controlável com base em dados empíricos.¹⁹²⁹ Ora, a definição de atividade preponderante e do grau de risco, assim como de “desempenho da empresa em relação à respectiva atividade econômica, apurado em conformidade com os resultados obtidos a partir dos índices de frequência, gravidade e custo” são verificáveis e mensuráveis, além de representar claro limitador legal que deve ser aplicável à generalidade dos contribuintes nas mesmas situações por **coerência horizontal**, efetivamente verificáveis no caso concreto.¹⁹³⁰ Esse também é o entendimento de REGINA HELENA COSTA, que entende tratar-se de uma boa

¹⁹²⁸ Quanto ao SAT, veja-se o julgado pelo STF no RE 343.446/SC; quanto ao FAP, trata-se do Tema 554, vinculado ao RE 677.725/RS. RICARDO LODI RIBEIRO louva referida decisão como uma mudança do paradigma formalista que havia sido ressaltado no julgamento da inconstitucionalidade da taxa de fiscalização do IBAMA (ADIN 2.178 do STF), mas considera que no caso não se poderia falar de regulamento delegado, mas, tão somente, de interpretação de conceitos indeterminados. Cf. RIBEIRO, Ricardo Lodi. **A Tipicidade...**, *op. cit.*, p. 238-239.

¹⁹²⁹ Não estamos aqui a analisar os regulamentos expedidos com base em tais autorizações legais, que poderiam, *in concreto*, apresentar atuação fora da moldura legal. Mas, potencialmente, o controle da discricionariedade técnica com base em dados empíricos e em relação ao atendimento aos limites dos conceitos legais se faz possível, como se denota, exemplificativamente, das decisões do STJ no REsp 499.299/SC e no REsp 464.749/SC. Sobre o tema, veja-se também: MOREIRA, André Mendes; COELHO, Juliana Junqueira. Algumas ilegalidades da contribuição para o SAT – Seguro de Acidentes do Trabalho. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo: Dialética, n. 126, mar. 2006, p. 7-19. Com posição contrária a tal precedente, defendendo a individualização ao nível do estabelecimento e até do ambiente: BALERA, Wagner. **FAP...**, *op. cit.*, p. 1192; NATAL, Eduardo Gonzaga Oliveira de. **Contribuição...**, *op. cit.*, p. 176-177; RIBEIRO, Thiago Bao. **Conceitos...**, *op. cit.*, p. 12.

¹⁹³⁰ Veja-se interessante raciocínio de AIRES BARRETO ao tratar da alíquota explícita e da alíquota implícita ou final na contribuição de melhoria, que pode ser replicado em parte para o caso presente: “A indicação da alíquota explícita (preliminar), seguida da reprodução da observância do limite constitucional atende, na íntegra, o princípio da legalidade. Isto porque, não obstante o limite seja constitucional, estamos aí diante de uma operação técnica e não propriamente de uma operação jurídica”. Cf. BARRETO, Aires Fernandino. **Base de Cálculo, Alíquota e Princípios Constitucionais**. São Paulo: RT, 1986, p. 83.

aplicação da praticabilidade, verdadeira norma tributária em branco que atende à noção de “legalidade suficiente”, sendo, no mesmo sentido e ainda, as lições do saudoso RICARDO LOBO TORRES.¹⁹³¹

Em relação aos casos de **Agencificação** sob o aspecto formal, retomamos o que antes concluímos: são válidas, desde que observados os limites da hierarquia administrativa, devendo, portanto, submeter-se ao controle do Chefe do Executivo que pode regulamentar a matéria nos termos do art. 84, IV, da CF/88. A previsão expressa da lei, portanto, deve ser vista com ressalvas, pois há que se entender possível a avocação da competência regulamentar que não poderia ser suprimida.

Há também, como regra, observância do requisito de resiliência que denominamos de **condicionamento material**: a lei fixou limites de atuação que, somados à exigida discricionariedade técnica, permitem, *a priori*, o controle dos atos infralegais. Mas isso não ocorre num ponto: a margem de liberdade outorgada ao regulamento para fixar a diminuição e a majoração das alíquotas pelo FAP; nisso faltam limites legais à regulamentação, que, mesmo fixada com critérios de discricionariedade técnica, permite que a alíquota efetiva do SAT vá de 0,5% a 30% em alguns casos, sem que tenha sido fixado qualquer parâmetro objetivo, como uma tabela progressiva com determinados critérios. Outorgou-se, na prática, amplíssima liberdade de fixação das alíquotas – o que não ocorria no caso do SAT original, em que havia discricionariedade técnica limitada legalmente para enquadramento do sujeito passivo em determinada alíquota previamente fixada em lei.¹⁹³² É caso de “delegação legislativa pura”, como afirma RAFAEL NICHELE.¹⁹³³

A nosso ver, portanto, o FAP da forma como instituído é um caso de má utilização da língua jurídica tributária: tem-se um caso de praticabilidade que não se adequa aos limites constitucionais que tem sido tolerado pelos auditórios da Administração Tributária e do Judiciário (até o presente momento), à revelia da “norma culta”.¹⁹³⁴ Em síntese:

¹⁹³¹ COSTA, Regina Helena. **Praticabilidade...**, *op. cit.*, p. 250-254; TORRES, Ricardo Lobo. O Princípio da Tipicidade no Direito Tributário. **Revista de Direito Administrativo**, Rio de Janeiro, n. 235, jan./mar. 2004, p. 221-222.

¹⁹³² Com razão RODRIGO BORBA e RAFAEL NICHELE ao afirmarem, portanto, que, em rigor, o FAP não foi instituído pelo art. 10 da Lei n. 10.666/2003, mas, sim, por atos infralegais. Cf. BORBA, Rodrigo. Alguns Aspectos Controvertidos do Fator Acidentário de Prevenção (FAP). **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo: Dialética, n. 228, set. 2014, p. 169; NICHELE, Rafael. **Inconstitucionalidades...**, *op. cit.*, p. 131. ANDREI VELLOSO aponta que, no quadro atual, a contribuição acidentária não foi inteiramente fixada por lei. Cf. VELLOSO, Andrei Pitten. **Aspectos...**, *op. cit.*, p. 156.

¹⁹³³ NICHELE, Rafael. **Inconstitucionalidades...**, *op. cit.*, p. 130.

¹⁹³⁴ Em sentido contrário, entendendo pela validade da previsão em atendimento à mais plena isonomia material: BALERA, Wagner. **FAP...**, *op. cit.*, p. 1195.

QUADRO 25 - LIMITES PARA AS DELEGAÇÕES NO ÂMBITO DO SAT/RAT COM A APLICAÇÃO DO FAP

Técnica	Competência	Hierarquização	Motivação	Coerência Horizontal	Coerência Vertical	Condicionamento formal	Condicionamento material	Revogabilidade	Neutralidade	Proporcionalidade Razoabilidade
Polissemização	Autorização legal	Requisitos da Lei 8.212/91 e 10.666/03	Qualificada (requisitos técnicos de enquadramento e de diferenciação entre os sujeitos passivos.	Pres-suposta	Verificável no caso concreto	Existente	Atendida no caso do SAT/RAT original e desatendida no caso do FAP (não observância dos limites de mera discricionari edade técnica)	Deve ser pressuposto como existente para validade		
Agencificação				Pres-suposta						
Deslegalização				Verificável no caso concreto						

FONTE: o autor (2019).

7.2.3 FIXAÇÃO DO VALOR DE TAXAS E DE CONTRIBUIÇÕES CORPORATIVAS DENTRO DE LIMITES E CRITÉRIOS FIXADOS EM LEI: O EXEMPLO DOS CONSELHOS DE PROFISSÃO REGULAMENTADA E O DA OAB

Caso de **Administrativização** presente em relação a taxas e a contribuições de interesse das categorias profissionais e econômicas – as contribuições corporativas – é o da fixação do valor do tributo por ato infralegal, observados limites e critérios previstos em lei, inclusive o seu valor máximo, podendo ela aparecer como uma **Deslegalização** ou como uma **Agencificação**, conforme a hipótese. É o que se via no caso do artigo 2º da Lei n. Federal 6.994/1982, que tratava das anuidades e das taxas cobradas por conselhos de profissão regulamentada e que hoje se vê, por exemplo, nos artigos 6º e 11 da Lei Federal n. 12.514/2011.

Já tivemos a oportunidade de tratar de forma alongada sobre as formas de quantificação das taxas e de sua relação com a Estrita Legalidade; a mesma ordem de ideias parece-nos perfeitamente aplicável às contribuições corporativas, por possuírem, a nosso ver,

materialidade de tributo vinculado.¹⁹³⁵ Em suma, bastaria a previsão em lei de uma base de cálculo genérica, tal como “o custo da atividade estatal ‘x’” para que considerássemos observado o princípio em questão.¹⁹³⁶ Em rigor, a previsão legal que autoriza à Administração fixar o valor de tais tributos por ato infralegal normativo dentro de limites legais genéricos permite o estabelecimento de uma presunção de cunho regulamentar – uma **Generalização por Padronização**, enfoque que não nos interessa no presente tópico.

Não temos dúvida, contudo, que sob o enfoque de técnica delegatória, trata-se de procedimento válido se houver o atendimento das regras de resiliência, em especial a do **condicionamento material**, limitando-se a fixação à discricionariedade técnica – que é o que parece ter ocorrido nos exemplos mencionados e que foi reconhecido pelo STF¹⁹³⁷ – e a da **coerência vertical**, atendendo-se ao custo aproximado da atividade estatal, o que demanda aprofundamento em relação à motivação dos valores no caso concreto.

Note-se que a Lei Federal n. 11.000/2004 determinava que caberia aos Conselhos fixar o valor das anuidades sem nenhum tipo de condicionamento material, o que claramente configurava uma **Delegação (Administrativização por Agencificação)** que ultrapassava os limites da Estrita Legalidade Tributária, situação que foi reconhecida pelo STF.¹⁹³⁸

Após o advento da Lei Federal n. 12.514/2011, percebe-se um nítido aperfeiçoamento no atendimento ao condicionamento material, com espaços de conformidade muito alargados – e bastante discutíveis – em relação à concessão de isenções, por exemplo. Anotamos, contudo, que o STF entendeu pela constitucionalidade da **Agencificação** em questão, inclusive mencionando a praticabilidade tributária como fundamento da decisão.¹⁹³⁹

Em relação à anuidade devida à OAB por parte dos advogados, tem-se a curiosa situação decorrente do entendimento jurisprudencial acerca da natureza jurídica da entidade, que seria uma autarquia federal especialíssima, eis que, por força do art. 133 da CF/88, entendeu-se que ela não estaria sujeita a diversos aspectos do regime de direito público.¹⁹⁴⁰

¹⁹³⁵ Vide a subseção 5.4.2.2, *supra*.

¹⁹³⁶ “À lei fica reservada a indicação do critério “valor de atuação”, mas a transformação desse valor em cifra indicativa do custo (valor, preço) da atividade, por unidade de atuação, é matéria da Administração. Com efeito, sempre que as leis instituidoras de tributo, editadas pelo ente político constitucional que exerça a atividade passível de exigência de taxa, erigirem, adequadamente, como base de cálculo o valor da atuação estatal, terão esgotado o seu mister. A expressão monetária dessa base não está submetida ao princípio da reserva da lei. [...]”. Cf. BARRETO, Aires Fernandino. **Base...**, *op. cit.*, p. 107-108.

¹⁹³⁷ Veja-se o julgamento do RE 838.284/SC, Rel. Min. Dias Toffoli, Julg. 19.10.2016, em se de repercussão geral.

¹⁹³⁸ Veja-se o julgado pelo STF na ADI n. 3.408. Veja-se também: PAULSEN, Leandro; VELLOSO, Andrei Pitten. **Contribuições**: Teoria Geral..., *op. cit.*, p. 269-276; VARANDA, Rodrigo Fogaça. A inconstitucionalidade da anuidade cobrada pelos conselhos regionais de administração. **Revista Tributária e de Finanças Públicas**, São Paulo: RT, ano 11, n. 52, set./out. 2003, p. 227-238.

¹⁹³⁹ Veja-se: ADI 4.697, Rel. Min. Edson Fachin, Julg. 06.10.2016.

¹⁹⁴⁰ Veja-se os seguintes julgados: no STF, a ADI 3.026; no STJ: MS 21.797, REsp 652.554, RESp 1.074.932. Sobre o tema, veja-se também: PAULSEN, Leandro; VELLOSO, Andrei Pitten. **Contribuições**: Teoria Geral..., *op. cit.*, p. 265-269.

O efeito prático disso, no que nos interessa, é a consideração de que a anuidade à OAB não se configura um tributo, sendo fixada por atos da própria entidade, sem atendimento ao Princípio da Estrita Legalidade.

Consideramos juridicamente equivocado o entendimento dos Tribunais Superiores a respeito da matéria, eis que em tudo a referida cobrança se assemelha a uma contribuição de interesse das categorias profissionais (art. 149, CF/88). O efeito pragmático que se tem é uma **Delegação do tipo Administrativização por Agencificação**, em que a uma autarquia foi concedida a competência para fixar todos os elementos da norma de incidência tributária da contribuição que foi instituída pelo art. 46 da Lei Federal n. 8.906/94, o Estatuto da Advocacia e da OAB, como consta claramente da redação do art. 56, IX do mesmo diploma normativo. Na hipótese tem-se, a nosso ver, mais um exemplo de mau uso da linguagem jurídica, num caso de praticabilidade por Delegação inválido. Em síntese:

QUADRO 26 - LIMITES PARA A DELEGAÇÃO DE FIXAÇÃO DE VALOR DE TAXAS E DE CONTRIBUIÇÕES CORPORATIVAS DENTRO DE LIMITES LEGAIS

Competência	Hierarquização	Motivação	Coerência Horizontal	Coerência Vertical	Condicionamento formal	Condicionamento material	Revogabilidade	Neutralidade	Proporcionalidade Razoabilidade
Autorização Legal	Requisitos da norma superior	Qualificada	Pressuposta	Verificável no caso concreto	Verificável no caso concreto	Verificável no caso concreto (discricionabilidade técnica)	Pressuposta		

FONTE: o autor (2019).

7.2.4 FIXAÇÃO DE ALÍQUOTAS PELO EXECUTIVO POR DECRETO NOS CASOS DO § 1º DO ART. 153 DA CF/88 E EM OUTRAS HIPÓTESES

A fixação de alíquotas por decreto é caso de praticabilidade classificável como uma **Delegação por Administrativização, via Deslegalização**.¹⁹⁴¹ O exemplo dos impostos arrolados no § 1º do art. 153 da CF/88 já foi bastante trabalhado no presente estudo, estando presentes, numa análise em abstrato, todos os requisitos de resiliência aplicáveis à hipótese.¹⁹⁴² Como aponta MARCO AURÉLIO GRECO, trata-se de uma atividade tipicamente administrativa, dentro da moldura do juízo político realizado pelo legislador, que fixa a alíquota

¹⁹⁴¹ COSTA, Regina Helena. **Praticabilidade...**, *op. cit.*, p. 240-241. DANIEL CARNEIRO considera um exemplo de deslegalização. Cf. CARNEIRO, Daniel Zanetti Marques. **Tipicidade...**, *op. cit.*, p. 17.

¹⁹⁴² Veja-se a subseção 5.5.2.2, *supra*.

de referência e as faixas que servem de limite à fixação por parte do Executivo.¹⁹⁴³ Note-se que no caso do IPI, há que se atentar para a necessidade de uma motivação qualificada do ato de fixação de alíquota, tendo em vista a previsão de condições específicas para sua modificação prevista no artigo 4º do Decreto-Lei n. 1.199/71, como ensina GRECO.¹⁹⁴⁴ Há, ainda, outro caso de autorização de delegação em relação às alíquotas em texto constitucional, previsto no artigo 177, § 4º, I, “b” da CF/88, referente à CIDE Combustíveis.¹⁹⁴⁵

Por fim, tem-se casos em que o pudor linguístico do Legislador tributário se perdeu. É o que se vê de vários dispositivos das Leis Federais n. 10.833/2003 e 10.865/2004, que tratam da contribuição ao PIS e da COFINS, no último caso em relação à importação, que delegam sem constrangimentos a fixação de alíquotas ao Poder Executivo, **sem lastro constitucional algum**, desatendendo a regra de resiliência da **competência**.¹⁹⁴⁶ Há, aqui, obviamente, quebra das normas de competência constitucionais acerca da Delegação Legislativa: simplesmente, a Constituição Federal não permite a fixação da alíquota por ato infralegal, tendo o legislador delegado onde não possuía competência.¹⁹⁴⁷ Note-se que delegação bastante semelhante foi declarada incompatível com a CF/88 pelo STF: trata da previsão do § 2º, do art. 1º, do Decreto-Lei n. 1.422/75, que regulava o salário-educação, que foi considerado não recepcionado apesar da regra do art. 212, § 5º da Magna Carta, exatamente por afronta à Estrita Legalidade.¹⁹⁴⁸

7.2.5 DELEGAÇÕES NORMATIVAS A ÓRGÃOS SUBALTERNOS DO PODER EXECUTIVO:

¹⁹⁴³ GRECO, Marco Aurélio. Alíquota de IPI: Controlar o decreto de fixação e a ação administrativa de aplicação. In: PIRES, Adilson Rodrigues; TÔRRES, Heleno Taveira (org.). **Princípios de Direito Financeiro e Tributário**: Estudos em homenagem ao Professor Ricardo Lobo Torres. Rio de Janeiro: Renovar, 2006, p. 932-936. Note-se que o STF entendeu, em relação à fixação de alíquotas do Imposto de Exportação, que podia haver a delegação de tal mister a órgão administrativo subalterno da administração, por considerar que a competência é do Executivo, não privativa do Presidente da República. Veja-se a respeito: RE 570.680/RS, Min. Ricardo Lewandowski, Julg. 28.10.2009. Em sentido favorável à decisão do STF: VALLE, Maurício Dalri Timm do; TREVISAN, Rosaldo. A competência do Poder Executivo para a alteração das alíquotas do imposto de Exportação: a interpretação do art. 153, § 1º, da Constituição Federal. In: CLÈVE, Clèmerson Merlin; KENICKE, Pedro Henrique Gallotti (coord.). **Teses Jurídicas dos Tribunais Superiores**: Direito Constitucional. São Paulo: RT, 2017. v. 1, p. 746-757

¹⁹⁴⁴ GRECO, Marco Aurélio. Alíquota... *op. cit.*, p. 936-944.

¹⁹⁴⁵ PAULSEN, Leandro; VELLOSO, Andrei Pitten. **Contribuições**: Teoria Geral..., *op. cit.*, p. 297. Seria possível discutir a validade da EC n. 33/2001 que trouxe tal previsão, por ofensa à cláusula pétrea da legalidade tributária. Para os fins do presente trabalho, partiremos do pressuposto de sua validade.

¹⁹⁴⁶ Nesse sentido: VIEIRA, Lucas Pacheco; MOURÃO, Pablo Augusto Lima. Da inconstitucionalidade do restabelecimento das alíquotas do PIS e da COFINS sobre receitas financeiras. **Revista Tributária e de Finanças Públicas**, São Paulo: RT, ano 23, n. 125, dez. 2015, p. 191-209.

¹⁹⁴⁷ Veja-se também: PAULSEN, Leandro; VELLOSO, Andrei Pitten. **Contribuições**: Teoria Geral..., *op. cit.*, p. 213.

¹⁹⁴⁸ Veja-se o julgado do STF no RE 290.079/SC, Rel. Min. Ilmar Galvão, Julg. 17.10.2001. Veja-se, também: PAULSEN, Leandro; VELLOSO, Andrei Pitten. **Contribuições**: Teoria Geral..., *op. cit.*, p. 110.

AGENCIFICAÇÕES AO MINISTÉRIO DA FAZENDA, RFB, PGFN, CONFAZ E CGSN

Como antes mencionado, é grande – e parece crescente – o número de delegações por **Agencificação** a órgãos ou entidades subalternas do Poder Executivo para a expedição de atos infralegais de cunho normativo em matéria tributária. De específico quanto às regras de resiliência aplicáveis a tal técnica, convém anotar que o **condicionamento material** e a **revogabilidade** exigem a possibilidade de o Chefe do Poder Executivo exercer o seu constitucional poder regulamentar de forma a condicionar toda a estrutura administrativa inferior, pelo princípio hierárquico; isso inclui os órgãos e entidades que mencionamos. Ademais, a atuação da competência normativa não pode ultrapassar, em se tratando de tema de Legalidade Estrita, o papel de um “regulamento executivo” ou de mera discricionariedade técnica.

Somente no caso concreto, com a análise do ato normativo expedido, é que se faz possível a avaliação acerca do atendimento de tais limites. Recordemos a existência de diversos casos em que se lançou mão de tais técnicas, seja sobre parcelamentos, creditamento da COFINS, contribuições previdenciárias do Regime Geral e questões aduaneiras¹⁹⁴⁹, além da CIDE-Combustíveis¹⁹⁵⁰ e de preços de transferência.¹⁹⁵¹ Todos são casos de delegação por parte do Legislador de poder normativo ao Ministério da Fazenda ou a seus órgãos fracionários (Receita Federal do Brasil - RFB e Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional - PGFN), conforme a hipótese.

A situação chega a extremos nos casos do Conselho Nacional de Política Fazendária – CONFAZ e do Comitê Gestor do Simples Nacional – CGSN. No primeiro caso, tem-se uma prática que parece “ter transformado os convênios em ‘Assembleias Legislativas de Estados Federados’, sob o guante autoritário da União”.¹⁹⁵² Não é incomum que referido órgão vá além

¹⁹⁴⁹ § 1º do art. 13, § 3º do art. 13-A e art. 14-F da Lei Federal n. 10.522/2002 (sobre parcelamentos), art. 3º, §§ 14 e 16 da Lei Federal n. 10.833/2003 (sobre creditamento da COFINS); art. 59, § 2º, art. 31, § 4º, da Lei Federal n. 8.212/91 (contribuições previdenciárias do Regime Geral), art. 62, II, art. 66, art. 74, § 4º e art. 76, § 5º da Lei Federal n. 10.833/2003, art. 79 da Lei Federal n. 9.430/97 (questões aduaneiras) e art. 92 da Lei Federal n. 10.833/2003 (sobre variados temas).

¹⁹⁵⁰ Art. 5º, § 3º, Lei Federal 10.336/2001. Veja-se: PAULSEN, Leandro; VELLOSO, Andrei Pitten. **Contribuições: Teoria Geral...**, *op. cit.*, p. 293-298.

¹⁹⁵¹ Art. 22 da Lei n. 9.430/96. Afirma JONATHAN VITA: “Com o advento das Leis 12.715 e 12.766 criou-se uma ilegal (apesar de útil e prática) delegação ao Ministro da Fazenda para determinar o *spread* que será acrescido aos juros calculados sob a forma do art. 22 da nova redação da Lei 9.430”. Cf. VITA, Jonathan Barros. Novo regramento dos preços de transferência: a Lei 9.430, com as alterações das leis 12.715 e 12.766, e a instrução normativa 1.312, com as alterações das INS 1.322 e 1.395. In: MOREIRA, André Mendes *et al.* **Sistema Tributário Brasileiro e as Relações Internacionais**: X Congresso do IBET. São Paulo: Noeses, 2013, p. 504.

¹⁹⁵² COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso...**, *op. cit.*, p. 315. Sobre o restrito papel dos convênios no âmbito tributário e, em especial, no ICMS: BRITTO, Lucas Galvão de. **O lugar e o tributo**: ensaio sobre competência e definição do critério espacial na regra-matriz de incidência tributária. São Paulo: Noeses, 2014, p. 162-165.

de sua competência fixada por lei complementar (LC n. 24/75 com fundamento atual no artigo 155, § 2º, XII, “g”, CF/88) e, com isso, fira as regras de resiliência da **coerência vertical** e do **condicionamento material**, além do **condicionamento formal** (veiculando por convênio matérias para as quais o uso de tal instrumento normativo não é permitido constitucionalmente).¹⁹⁵³

O caso do CGSN é ainda mais grave e já tivemos oportunidade de apontar, em outro trabalho, a delicada situação que envolve tal órgão, que tamanha relevância possui na gestão do Simples Nacional.¹⁹⁵⁴ Ele é formado, conforme a previsão do art. 2º, I, da LC n. 123/06, por representantes dos três níveis da Federação, o que, segundo DANIEL TEIXEIRA, demonstraria a inexistência de lesão ao Princípio Federativo, com o que enfaticamente não concordamos tendo em vista que não há representação de cada um dos entes federativos cujo Chefe do Executivo tem subtraído, em parte, o poder regulamentar em matéria tributária, sem respaldo constitucional. Há uma clara usurpação de competência, mais que delegação, sob a óptica de tais pessoas políticas.¹⁹⁵⁵ Assim como DÉBORA SOTTO, LEONARDO LOUBET e MARINS e BERTOLDI, consideramos de duvidosa constitucionalidade tal delegação normativa pela intensidade do atingimento de matérias sujeitas à Legalidade Estrita, em clara ofensa ao **condicionamento material** – a depender do tema específico objeto da delegação.¹⁹⁵⁶ Outrossim, os poderes executivos dos entes federativos – até mesmo o da União – não podem exercer seu poder regulamentar no particular, pelo que podemos afirmar que se trata do exemplo mais bem acabado de **Agencificação** em matéria tributária no Brasil – e, também, do mais discutível: a lesão à regra da **revogabilidade** e dos **condicionamentos formal e material** é considerável.¹⁹⁵⁷

¹⁹⁵³ Como exemplo paradigmático tem-se o Convênio ICMS 66/1988 que regulou a substituição tributária “para frente”, dentre outros temas, até o advento da LC 8/96, arvorando-se no papel de norma geral em matéria tributária sobre o ICMS. Veja-se também: BRITTO, Lucas Galvão de. **O lugar...**, *op. cit.*, p. 165.

¹⁹⁵⁴ CUNHA, Carlos Renato. **O Simples Nacional, a Norma Tributária e o Princípio Federativo: limites da Praticabilidade Tributária**. Curitiba: Juruá, 2011, p. 269-271.

¹⁹⁵⁵ TEIXEIRA, Daniel Alves. **Praticidade no Direito Tributário: fundamento e controle**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2016, p. 137-138. Veja-se também, sobre a organização do CGSN: KARKACHE, Sérgio. **Princípio do tratamento favorecido: o direito das empresas de pequeno porte a uma carga tributária menor**. 2009. Dissertação (Mestrado em Direito) – Universidade Federal do Paraná, Curitiba, 2009, p. 241; ALEXANDRE, Ricardo. **Direito Tributário Esquemático**. São Paulo: Método, 2007, p. 615-616; LOUBET, Leonardo Furtado. **Disposições Preliminares Art. 1º e 2º**. In: HENARES NETO, Halley (coord.). **Comentários à Lei do Supersimples – LC 123/2006**. São Paulo: Quartier Latin, 2007, p. 34-35; SOTTO, Débora. **Tributação da Microempresa (ME) e da Empresa de Pequeno Porte (EPP)**. São Paulo: Quartier Latin, 2007, p. 78; MARINS, James; BERTOLDI, Marcelo M. **Simples Nacional: Estatuto da Microempresa e da Empresa de Pequeno Porte Comentado**. São Paulo: RT, 2007, p. 28-31.

¹⁹⁵⁶ Como exemplo, veja-se o § 6º do art. 13 da LC 123/06 que atribui ao CGSN a competência para disciplinar a forma e as condições de substituição tributária e regime de recolhimento do ICMS. SOTTO, Débora. **Tributação...**, *op. cit.*, p. 78; LOUBET, Leonardo Furtado. **Disposições...**, *op. cit.*, p. 36-37; MARINS, James; BERTOLDI, Marcelo M. **Simples Nacional...**, *op. cit.*, p. 30.

¹⁹⁵⁷ Trataremos de forma mais aprofundada sobre o caso do Simples Nacional na subseção 7.5.2, *infra*.

7.2.6 ARBITRAGEM EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA

Os meios alternativos de resolução de conflitos tributários, dentre os quais inclui-se a arbitragem tributária – técnica ainda não prevista e utilizada em nosso ordenamento e, portanto, sujeita a uma análise em tese – são considerados meios de atingimento de melhor performance tributária.¹⁹⁵⁸ De plano, convém assentar que a mera mediação – em que um terceiro busca a conciliação entre os litigantes mas não impõe a decisão sobre o conflito – não nos parece vedada por nosso ordenamento, nem mesmo se amoldando a uma técnica de praticabilidade por não revelar nenhuma sintetização nem uma delegação de aplicação normativa.¹⁹⁵⁹ Diferente é o caso da Arbitragem, em que os litigantes escolhem um terceiro, não componente do Poder Judiciário, para decidir a lide, que configura uma hipótese de **Delegação por Terceirização via Desjudicialização**. Apesar da proximidade semântica, a situação não se assemelha à Transação Tributária, realizada entre a Administração Tributária e o sujeito passivo, que se amolda a outro tipo de técnica de praticabilidade de que trataremos no momento apropriado.¹⁹⁶⁰

FILLIPO arrola os três argumentos contrários à utilização da arbitragem em matéria tributária comumente apontados pela doutrina, os quais ele rechaça: a) a indisponibilidade da dívida; b) a violação à igualdade/capacidade contributiva e c) a violação à legalidade.¹⁹⁶¹ O

¹⁹⁵⁸ FILLIPO, Luciano Gomes. **A Performance...**, *op. cit.*, p.330-335. Veja-se também: DACOMO, Natalia de Nardi. **Direito Tributário Participativo**: Transação e Arbitragem administrativas da Obrigação Tributária. São Paulo: Quartier Latin, 2009, p. 234-235.

¹⁹⁵⁹ Sobre o tema, veja-se exemplificativamente: FILLIPO, Luciano Gomes. **A Performance...**, *op. cit.*, p. 355-367; RIBAS, Lúcia Maria Lopes Rodrigues. Mecanismos Alternativos na solução de conflitos em matéria tributária. **Revista Tributária e de Finanças Públicas**. São Paulo: RT, ano 11, n. 49, mar./abr. 2003, p. 51; MORAIS, Carlos Yury Araújo de. Transação e arbitragem em matéria tributária: a experiência estrangeira e sua aplicabilidade ao Direito brasileiro. **Revista Tributária e de Finanças Públicas**, São Paulo: RT, ano 16, n. 79, mar./abr. 2008, p. 109-127; ARAUJO, Nadja Aparecida Silva de. (In)disponibilidade dos Tributos e os Meios de Solução dos Litígios. **Revista Interesse Público – IP**, Belo Horizonte: Fórum, ano 8, n. 35, jan./fev. 2006, p. 7; FERNANDES, Tarsila Ribeiro Marques. **Transação Tributária**: o direito brasileiro e a eficácia da recuperação do crédito público à luz do modelo norte-americano. Curitiba: Juruá, 2014, p. 25-30; DACOMO, Natalia de Nardi. **Direito...**, *op. cit.*, p. 148; SOUZA, Luciane Moessa de. **Meios consensuais de solução de conflitos envolvendo entes públicos**. Belo Horizonte: Fórum, 2012, p. 55-259. NABAIS aponta que em Portugal, assim como ocorreu com a aceitação dos contratos fiscais, há uma resistência à utilização da arbitragem – o que não o surpreende, eis que a arbitragem não deixa de ser um contrato. Cf. NABAIS, José Casalta. Reflexão sobre a Introdução da Arbitragem Tributária. **Revista da PGFN**, Brasília: PGFN, v. 1, n. 1, jan./jun. 2011, p. 31. Sobre a arbitragem tributária em âmbito internacional, veja-se: RIBEIRO, Maria de Fátima; CASTRO, Aldo Aranha de. Arbitragem: uma análise do instituto e o seu viés tributário. *In*: GRILLO, Fabio Artigas (coord.). **Direito Tributário Paranaense**. Curitiba: Instituto Memória, 2016, p. 114-121; SZKLAROWSKY, Leon Frejda. A arbitragem na área tributária. **Revista Tributária e de Finanças Públicas**, São Paulo: RT, ano 14, n. 67, mar./abr. 2006, p. 47-49.

¹⁹⁶⁰ Veja-se a subseção 7.4.4, *infra*.

¹⁹⁶¹ FILLIPO, Luciano Gomes. **A Performance...**, *op. cit.*, p. 335-355.

último argumento é de fácil resolução: bastaria previsão em lei autorizando o procedimento. No caso brasileiro isso exigiria a expressa autorização em norma geral em matéria tributária – criando o atalho ao devido processo legal tributário (Analiticidade procedimental) – e, ainda, expressa autorização de lei de cada ente federativo, em observância ao art. 37, *caput*, CF/88.¹⁹⁶² Quanto à indisponibilidade da dívida, na visão de EDUARDO MANEIRA e de LUÍS EDUARDO DE OLIVEIRA MANEIRA, o que seria indisponível é o interesse público primário, (“o direito de perseguir o crédito a que pensa fazer jus”), sendo que a arbitragem atingiria questões de interesse público secundário, disponíveis (“o procedimento de maximizar a arrecadação e diminuir as despesas, instrumento para realizar o interesse público primário”), o que atenderia à eficiência.¹⁹⁶³ cremos que aqui também, a própria autorização legal com requisitos objetivos a evitar a ampla discricionariedade – mantendo a natureza de ato vinculado – seria o suficiente: o crédito tributário é indisponível ao Estado-Administração, mas não ao Estado-Legislator, observadas as regras atinentes a renúncia de receita da LRF, por exemplo.¹⁹⁶⁴

Se os dois óbices iniciais parecem ser superáveis – a depender da proposta concreta – a quebra da igualdade é inconteste. Trata-se, a nosso ver, de técnica de praticabilidade vedada por nosso ordenamento jurídico, exatamente porque não atende ao requisito de **coerência horizontal**, de que tratamos. Com efeito, litígios levados ao Poder Judiciário podem ser decididos de forma diversa, ainda que sejam muito semelhantes entre si. Tanto isso é reconhecido por nosso sistema que são previstos graus recursais colegiados, na

¹⁹⁶² Nesse sentido: TÔRRES, Heleno Taveira (coord.). Transação, arbitragem e conciliação judicial como medidas alternativas para resolução de conflitos entre administração e contribuintes: simplificação e eficiência administrativa. **Revista Fórum de Direito Tributário**, Belo Horizonte, v. 1, n. 2, mar./abr. 2003, p. 19-22. NADJA ARAÚJO e ANDRÉA MASCITTO apontam que a falta de autorização em norma geral é, hoje, um dos obstáculos para a adoção da arbitragem. Cf. ARAÚJO, Nadja Aparecida Silva de. **(In)disponibilidade...**, *op. cit.*, p. 7 e p. 10-11; MASCITTO, Andréa. Requisitos institucionais para a arbitragem entre Fisco e contribuintes no Brasil: necessidade de norma geral. In: PISCITELLI, Tathiane dos Santos; MASCITTO, Andréa; MENDONÇA, Priscila Faricelli (coord.). **Arbitragem Tributária: desafios institucionais brasileiros e a experiência portuguesa**. São Paulo: RT, 2018, p. 79-86; PISCITELLI, Tathiane dos Santos. Arbitragem no Direito Tributário: uma demanda do Estado Democrático de Direito. In: PISCITELLI, Tathiane dos Santos; MASCITTO, Andréa; MENDONÇA, Priscila Faricelli (coord.). **Arbitragem...**, *op. cit.*, p. 132-133. Entendendo bastar lei ordinária, por já existir autorização para transação no CTN: SZKLAROWSKY, Leon Frejda. **A arbitragem...**, *op. cit.*, p. 44-46.

¹⁹⁶³ MANEIRA, Eduardo; MANEIRA, Luis Eduardo de Oliveira. Guerra Fiscal e Arbitragem. In: MOREIRA, André Mendes *et al.* **Sistema Tributário Brasileiro e as Relações Internacionais**: X Congresso do IBET. São Paulo: Noeses, 2013, p. 220. FILLIPO, NOLASCO e LIMA, BOSSA e VASCONCELLOS afirmam o mesmo. Cf. FILLIPO, Luciano Gomes. **A Performance...**, *op. cit.*, p. 340-341; NOLASCO, Rita Dias; LIMA, Osvaldo Antonio de. Arbitragem tributária: a experiência portuguesa e os desafios para sua implantação no Brasil. In: PISCITELLI, Tathiane dos Santos; MASCITTO, Andréa; MENDONÇA, Priscila Faricelli (coord.). **Arbitragem...**, *op. cit.*, p. 111-112; BOSSA, Gisele Barra; VASCONCELLOS, Mônica Pereira Coelho de. Arbitragem tributária e a reconstrução do interesse público. In: PISCITELLI, Tathiane dos Santos; MASCITTO, Andréa; MENDONÇA, Priscila Faricelli (coord.). **Arbitragem...**, *op. cit.*, p. 52-64.

¹⁹⁶⁴ Nesse sentido: TÔRRES, Heleno Taveira (coord.). **Transação...**, *op. cit.*, p. 19-22.

tentativa de superar as divergências interpretativas na busca por coerência. Isso se reforça em relação ao papel do STJ na uniformização da jurisprudência nacional em relação à legislação federal e nacional, e do STF, fazendo o mesmo como guardião da Constituição. Ainda que não exista coerência de fato, na discussão judicial ela é esperada e existe potencialmente, no âmbito da discussão racional positivada por nosso ordenamento jurídico. O mesmo, por definição, não ocorre no caso da arbitragem, sujeita a decisões *ad hoc* que não se universalizarão aos demais contribuintes mesmo potencialmente (seja pelo uso de diferentes árbitros, seja pela escolha casuística das lides que se submeterão à arbitragem, seja pela falta de graus recursais e pela impossibilidade de rediscussão do mérito no Judiciário, seja, mesmo, pelo sigilo das decisões, a vedar sua generalização aos demais casos). A arbitragem pode ser eficiente para decidir conflitos, mas também o é para evitar a coerência sistêmica. Se isso é irrelevante no caso de relações privadas, o mesmo não se pode dizer das relações tributárias, podendo gerar, inclusive, distorções na livre concorrência.¹⁹⁶⁵ Outro aspecto que tornaria a prática inconstitucional, a nosso ver, é a falta de **condicionamento** da Delegação: não há possibilidade de **condicionamento prévio** para a decisão arbitral quanto ao mérito, nem **condicionamento posterior** por recurso, busca do Judiciário ou avocação, pela própria natureza do instituto sob análise, lesionando também a noção de **revogabilidade**. Ou seja, há, na arbitragem, completa abdicação do papel cabível ao Poder Judiciário e, nesse sentido, de controle da constitucionalidade e da legalidade material da decisão. Em síntese:

QUADRO 27 - LIMITES PARA A ARBITRAGEM EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA (DESJUDICIALIZAÇÃO)

Competência	Hierarquização	Motivação	Coerência Horizontal	Coerência Vertical	Condicionamento formal	Condicionamento material	Revogabilidade	Neutralidade	Proporcionalidade e Razoabilidade
Autorização Legal	Requisitos eventualmente previstos em normas gerais em matéria tributária	Simple	Não atendida	Difícilmente controlável (verificação no caso concreto)	Pressuposta	Não atendida	Não atendido		

¹⁹⁶⁵ Note-se que HELENO TORRES somente considera possível a arbitragem em matéria tributária com a possibilidade de o contribuinte acessar o Poder Judiciário: o compromisso arbitral somente atingiria o processo administrativo. Contudo, o que consideramos paradoxal, referido autor afirma que o laudo arbitral seria vinculante à Administração – a quem estaria vedado o acesso ao Judiciário. Vale dizer: eventual ilegalidade perpetrada contra a Administração Pública poderia ser perpetuada por via arbitral, mas não contra o particular. Cf. TÔRRES, Heleno Taveira (coord.). **Transação...**, *op. cit.*, p. 19-22. Importa também ressaltar que o sistema de arbitragem tributária em Portugal buscou evitar os problemas que ali relatamos, permitindo o acesso ao Judiciário em várias hipóteses. Cf. NOLASCO, Rita Dias; LIMA, Osvaldo Antonio de. **Arbitragem...**, *op. cit.*, p. 120-122.

FONTE: o autor (2019).

7.2.7 EXECUÇÃO FISCAL ADMINISTRATIVA

Como já mencionamos, a exigência de que a cobrança forçada do crédito tributário seja realizada judicialmente é determinação do CTN em seu papel de norma geral em matéria tributária com fundamento no art. 146, III, “b”, da CF/88. Há limites, portanto, para a pretensão de previsão legal de delegação da prática de atos constrictivos por parte da própria Administração Tributária, a chamada “execução fiscal administrativa” que é objeto, por exemplo, do Projeto de Lei n. 5.080/2009 e que constituiria nítido caso de **Terceirização por Desjudicialização**.¹⁹⁶⁶

MARCELO DINIZ considera válidas as previsões atinentes a uma etapa administrativa de cobrança, à garantia voluntária, ao sistema de informações patrimoniais do contribuinte e à proibição de distribuição de valores aos sócios, acionistas, administradores e congêneres; considera inconstitucional, contudo, a “constrição preparatória”, por ofensa à universalidade da Jurisdição e ao devido processo legal.¹⁹⁶⁷ ANTÔNIO PRUDENTE e LEON SZKLAROWSKY, por sua vez, consideram constitucional a medida.¹⁹⁶⁸ O tema, parece-nos, é mais complexo do que isso. É que a concessão, por lei, de autoexecutoriedade aos atos administrativos não é algo vedado em nosso sistema, ou, ao menos, abre-se à polêmica.¹⁹⁶⁹ Não haveria lesão à universalidade da Jurisdição, eis que poderia o sujeito passivo a qualquer momento buscar a anulação dos atos de constrição e de execução forçada no Judiciário: o acesso continuaria franqueado.¹⁹⁷⁰ Também poderíamos imaginar que, conforme a intensidade das modificações

¹⁹⁶⁶ O tema é bastante próximo da recente “averbação pré-executória” de que trataremos na subseção 7.4.6, *infra*.

¹⁹⁶⁷ DINIZ, Marcelo de Lima Castro. **Garantias e Privilégios do Crédito Tributário**. 2012. 367 f. Tese (Doutorado em Direito) – Pontifícia Universidade Católica, São Paulo, 2012, p. 340-341

¹⁹⁶⁸ PRUDENTE, Antônio Souza. Execução Administrativa do Crédito da Fazenda Pública. **Revista de Direito Tributário da APET**, São Paulo: MP, ano 4, n. 16, p. 25-50, dez. 2007, p. 27; SZKLAROWSKY, Leon Frejda. **A arbitragem...**, *op. cit.*, p. 43-44.

¹⁹⁶⁹ Para MARÇAL JUSTEN FILHO, a concessão da autoexecutoriedade aos atos administrativos depende de previsão legal, mas isso não esgota a análise de sua viabilidade jurídica, que também exige a verificação de sua proporcionalidade, sendo ela “admitida apenas quando não existir outra alternativa menos lesiva, sendo o uso da força a solução necessária para preservar a ordem jurídica e impor a realização dos direitos fundamentais”. Cf. JUSTEN FILHO, Marçal. **Curso de Direito Administrativo**. São Paulo: Saraiva, 2005, p. 207. Veja-se também, apenas indicando a necessidade de autorização legal ou de urgência: BANDEIRA DE MELLO, Celso Antonio. **Curso de Direito Administrativo**. 30. ed. rev. atualiz. São Paulo: Malheiros, 2013, p. 425-426; DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. **Direito Administrativo**. 19 ed. São Paulo: Atlas, 2006, p. 210-211; FIGUEIREDO, Lúcia Valle. **Curso...**, *op. cit.*, p. 194-195; GASPARINI, Diógenes. **Direito Administrativo**, 10 ed. São Paulo: Saraiva, 2005, p. 75-76.

¹⁹⁷⁰ “Embora se diga que a decisão executória dispensa a Administração de ir preliminarmente a juízo, essa circunstância não afasta o controle judicial ‘a posteriori’, que pode ser provocado pela pessoa que se sentir lesada pelo ato administrativo, hipótese em que poderá incidir a regra da responsabilidade objetiva do Estado (art. 37, § 6º, da Constituição). Também é possível ao interessado pleitear, pela via administrativa ou judicial, a suspensão do ato ainda não executado”.

normativas, seria possível instituir tal forma de cobrança sem qualquer ofensa ao devido processo legal (pois poderia haver o atendimento à moldura das garantias que lhe são inerentes; não há determinação constitucional sobre o *locus* de cobrança dos créditos tributários). Há, inclusive, casos em que particulares podem promover a execução forçada, como se denota das dívidas hipotecárias do Sistema Financeiro da Habitação (Decreto-Lei n. 70/1966)¹⁹⁷¹ e de alienação fiduciária (Lei Federal n. 9.514/1997)¹⁹⁷².

Hoje, contudo, tal pretensão encontra óbice em norma geral em matéria tributária, pelo que a aprovação do projeto mencionado não atenderia à regra da resiliência da **hierarquização**.¹⁹⁷³ Se mudança houvesse em sede de norma geral em matéria tributária, a técnica parecer-nos-ia válida; isso não significa, contudo, que a consideremos aconselhável ou politicamente desejável, aspectos que abstrairmos no presente estudo.

7.2.8 FIXAÇÃO DE CRITÉRIOS ADMINISTRATIVOS PARA A FISCALIZAÇÃO POR ATO INFRALEGAL

Não é incomum que sejam fixados por ato normativo infralegal de diversos níveis hierárquicos critérios para guiar a fiscalização tributária quanto a valores a serem considerados como aceitáveis ou não, parâmetros para a avaliação acerca da abertura ou não de procedimentos fiscalizatórios que poderão redundar em lançamentos de ofício subsidiários a anteriores procedimentos levados a cabo por meio de lançamentos por homologação, com fulcro no artigo 149 do CTN. As designações dadas a esses parâmetros variam bastante, sendo comum a utilização da alcunha de “pauta fiscal” – termo polissêmico, eis que também aparece em típicas presunções que diferem do que estamos aqui a tratar por seus efeitos externos, como veremos oportunamente.¹⁹⁷⁴

Quando se está diante de pisos mínimos fixados por atos administrativos não vislumbramos nenhuma inconstitucionalidade, desde que se tratem de atos de efeitos internos: são ordens direcionadas à própria Administração Tributária, com base no princípio hierárquico, servindo de parâmetro para a aceitação ou não das declarações prestadas pelos particulares. Se houver desacordo entre a declaração e o piso ou pauta administrativa, sujeita-se o particular à investigação pormenorizada para a “fiel e completa aplicação da lei”, como bem aponta DERZI ao tratar de uma alternativa às atuais plantas genéricas de valores do IPTU, tendo em vista que em tais hipóteses, não há presunção, mas mero direcionamento da declaração de vontade do contribuinte, que pode ter respeitado o seu direito de

Cf. DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. **Direito...**, *op. cit.*, p. 211; FIGUEIREDO, Lúcia Valle. **Curso...**, *op. cit.*, p. 195.

¹⁹⁷¹ O tema será julgado pelo STF em sede de repercussão geral (Tema 249, RE 627106).

¹⁹⁷² O tema será julgado pelo STF em sede de repercussão geral (Tema 982, RE 860631).

¹⁹⁷³ Em sentido contrário: PRUDENTE, Antônio Souza. **Execução...**, *op. cit.*, p. 27.

¹⁹⁷⁴ Veja-se a subseção 7.3.1.1, *infra*.

Individualização em procedimento fiscalizatório detalhado.¹⁹⁷⁵ Temos, então, caso de **Administrativização por Deslegalização**. Em síntese:

QUADRO 28 - LIMITES PARA ATOS NORMATIVOS QUE FIXEM PARÂMETROS PARA A FISCALIZAÇÃO TRIBUTÁRIA (PAUTAS FISCAIS DE EFEITOS INTERNOS)

Competência	Hierarquização	Motivação	Coerência Horizontal	Coerência Vertical	Condicionamento formal	Condicionamento material	Revogabilidade	Proporcionalidade Razoabilidade
Autorização regulamentar	Verificável no caso concreto	Simples	Verificável no caso concreto	Verificável no caso concreto	Verificável no caso concreto	Requisitos da norma superior	Pressuposta	Intensidade do poder regulamentar

FONTE: o autor (2019).

7.3 CASOS DE GENERALIZAÇÃO: ENTRE METONÍMIAS E METÁFORAS TRIBUTÁRIAS ACEITÁVEIS E AS QUE AGRIDEM O DISCURSO COM ENGODOS JURÍDICOS

7.3.1 PAUTAS FISCAIS, PLANTAS E TABELAS DE VALORES

7.3.1.1 Generalidades: vocábulos que designam fenômenos muito diversos

A expressão “pauta fiscal” e congêneres, como “pauta”, “planta” ou “tabela de valor” são de uso corrente na prática tributária nacional, mas são carregadas de uma intensa ambiguidade, eis que designam fenômenos muito diferentes entre si, dificultando a apreensão de sua natureza jurídica e de seus limites. Sempre haverá a necessidade de análise do que efetivamente foi instituído sob tal alcunha pelo legislador ou pela Administração Tributária: prendermo-nos ao nome pode levar a preconceitos e equívocos. No entanto, ambiguidade à parte, podemos desde logo afirmar que, abstratamente falando, é possível o uso de “pautas” mas há a necessidade de análise do caso concreto pois elas podem ter sido instituídas de modo inválido.

Como bem afirma SÉRGIO SAAD, a designação “pauta fiscal” é utilizada para indicar “qualquer lista ou relação de valores publicados e utilizados pela administração fazendária

¹⁹⁷⁵ DERZI, Misabel de Abreu Machado. **Direito Tributário...**, *op. cit.*, p. 358; DERZI, Misabel de Abreu Machado (coord.). A fiscalização tributária em um Estado Democrático de Direito. *In*: SEMINÁRIO FISCALIZAÇÃO TRIBUTÁRIA: CONTEXTO, PRÁTICAS E TENDÊNCIAS, Ministério da Fazenda, Vitória, out. 1999, [online].

como referência na determinação da base de cálculo dos tributos”, ou, nas palavras de LEONARDO SPERB DE PAOLA, são “listas de valores médios, normalmente publicadas em decretos, que substituem, no cálculo do montante da obrigação tributária, o valor real ligado ao fato jurídico tributário”, sendo encontráveis no IPVA, no Imposto de Importação – II, no ICMS e no IPI *etc.*, preestabelecendo “um valor mínimo de base de cálculo na operação, independentemente do valor efetivo.”¹⁹⁷⁶ As pautas fiscais no âmbito do ICMS, por exemplo, são um tema debatido há décadas por nossa doutrina: já dizia RUBENS GOMES DE SOUSA, em 1970: “o que a pauta fiscal diz é, em sua expressão mais simples que, para os efeitos de tal ou qual impôsto, tal fato, bem, ou negócio jurídico vale tanto”.¹⁹⁷⁷

Num inventário sintetizado, podemos indicar o uso de tal expressão para designar casos: a) de mera fixação de parâmetros com efeitos internos para a Administração Tributária, que se constituem em **Delegações**; b) de fixação de presunções relativas com efeitos externos em casos sujeitos a lançamento de ofício como regra (que podem transparecer como **padronizações procedimentais** ou **substanciais**); c) de fixação de presunções relativas com efeitos externos em casos sujeitos a lançamento de ofício subsidiário. Do primeiro caso, já tratamos: fossem tais atos meros parâmetros para a Administração Tributária avaliar a necessidade de abertura ou não de procedimento fiscalizatório apenas com efeitos internos, aplicar-se-iam as conclusões que já mencionamos na subseção 7.2.8 (e teríamos a técnica da **Delegação por Administrativização via Deslegalização**).

As demais hipóteses merecem aprofundamento porque se referem a pautas com efeitos externos, que apresentam déficit potencial em relação à capacidade contributiva.¹⁹⁷⁸ Eis a razão da relevância de se tratarem de presunções relativas ou de se submeterem à prévia opção do sujeito passivo. A nosso ver, tratando-se de tema de discricionariedade técnica – parâmetros técnicos de apuração de base de cálculo com base em valores de mercado –, afeto à aplicação da norma de incidência tributária e, portanto, procedimental – tema de legalidade genérica –, não haveria óbice à instituição infralegal de pautas e assemelhados, desde que houvesse o atendimento às regras de resiliência aplicáveis, em especial a autorização legal, a **metonimização** e a **dialogicidade postergada (impugnação)**, vale dizer, que fossem tais pautas típicas presunções relativas¹⁹⁷⁹; é possível

¹⁹⁷⁶ SAAD, Sergio Sydionir. **Simplificação e Praticabilidade no Direito Tributário**. 2014. Dissertação (Mestrado em Direito Econômico e Financeiro) - Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2014, p. 156; PAOLA, Leonardo Sperb de. **Presunções e Ficções no Direito Tributário**. Belo Horizonte: Del Rey, 1997, p. 233. Veja-se também HARET, Florence. **Teoria e Prática das Presunções no Direito Tributário**. São Paulo: Noeses, 2010, p. 199-200.

¹⁹⁷⁷ SOUSA, Rubens Gomes de. Um caso de ficção legal no Direito Tributário: a pauta de valores como base de cálculo do ICM. **Revista de Direito Público**, São Paulo, v. 11, 1970, p. 124.

¹⁹⁷⁸ ZILVETI, Fernando Aurélio. Simplicius Simplicissimus: os limites da Praticabilidade diante do Princípio da Capacidade Contributiva. **Revista de Direito Tributário Atual**, São Paulo, n. 22, p. 179-192, 2008, p. 188.

¹⁹⁷⁹ Nesse sentido: PAOLA, Leonardo Sperb de. **Presunções...**, *op. cit.*, p. 234; HARET, Florence. **Teoria...**, *op. cit.*, p. 202-205.

também, com instituição legal, a previsão de presunções absolutas por meio de pautas, atendida a **dialogicidade prévia (consensualização)**. Em tais hipóteses, a técnica é a de **Generalização por Desconsideração via Padronização**.

Nesses casos, podemos estar a falar de situações em que a regra é o lançamento de ofício pela Administração Tributária e de casos em que há lançamento de ofício subsidiário aos procedimentos de lançamento por declaração ou por homologação. Nessa última hipótese também temos **Generalizações por Padronização**, mas que são aplicadas de forma conjunta com **Indicializações** em lançamentos por arbitramento.

7.3.1.2 Pautas em casos sujeitos a lançamento de ofício como regra (Plantas Genéricas de Valores do IPTU e pautas ou tabelas de valores do IPVA)

A planta genérica de valor do IPTU (PGV) talvez constitua o *leading case* brasileiro mais antigo sobre a praticabilidade tributária, podendo ser considerada *habitué* das tratativas sobre a matéria desde a obra pioneira de MISABEL DERZI.¹⁹⁸⁰ Trata-se de técnica que no entendimento atual da jurisprudência é válida como presunção – que identificaríamos como uma **Generalização (Desconsideração por Padronização)** –, desde que veiculada por lei, num típico caso de desconfiança sistêmica, nas palavras de EDUARDO ROCHA.¹⁹⁸¹

Não há dúvida que fixada a base de cálculo do IPTU pelo veículo “lei”, no caso, o “valor venal do imóvel” e sendo tradicional o método de lançamento de ofício para a hipótese, competiria ao Poder Executivo avaliar cada propriedade imobiliária para aplicar a lei ao caso concreto.¹⁹⁸² Como a avaliação individualizada ano a ano não é viável, passaram os Municípios a utilizar-se das chamadas plantas ou mapas genéricos de valores veiculadas por

¹⁹⁸⁰ DERZI, Misabel de Abreu Machado. **Direito Tributário...**, *op. cit.*, p. 344 e ss; COSTA, Regina Helena. **Praticabilidade...**, *op. cit.*, p. 259; ROCHA, Eduardo Moraes da. **Teoria...**, *op. cit.*, p. 137-143; FILLIPO, Luciano Gomes. **A Performance...**, *op. cit.*, p. 216; SAAD, Sergio Sydionir. **Simplificação...**, *op. cit.*, p. 148-155; PINTO, Tiago Gomes de Carvalho. **O princípio...**, *op. cit.*, p. 193-195. Já tivemos oportunidade de refletir sobre o tema em contexto específico. Cf. CUNHA, Carlos Renato. As Plantas Genéricas de Valores do IPTU e o Princípio da Legalidade: Reflexões sobre Democracia e Liberdade, diante das recentes decisões judiciais que suspenderam leis municipais de atualização dos valores imobiliários. In: GRUPENMACHER, Betina Treiger (coord.). **Tributação: Democracia e Liberdade**, em homenagem à Ministra Denise Martins Arruda. São Paulo: Noeses, 2014, p. 77-103.

¹⁹⁸¹ ROCHA, Eduardo Moraes da. **Teoria...**, *op. cit.*, p. 138-139.

¹⁹⁸² DERZI, Misabel de Abreu Machado. **Direito Tributário...**, *op. cit.*, p. 347. Valor venal é “um valor provável que se obterá, em transação à vista, em mercado estável e estando o comprador e vendedor bem informados sobre a sua utilidade”. Cf. BARRETO, Aires Fernandino. **Curso de Direito Tributário Municipal**. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 209. Veja-se também: BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**. 11. ed. atual. Misabel de Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2001, p. 249; HARADA, Kiyoshi. Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana. In: PEIXOTO, Marcelo Magalhães (coord.). **IPTU: aspectos jurídicos relevantes**. São Paulo: Quartier Latin, 2002, p. 349.

decreto, gerando celeuma jurisprudencial que acabou por pacificar-se em meados dos anos 80 do século passado.¹⁹⁸³

As PGVs, contudo, não equivalem a uma avaliação individual de cada imóvel realizada ano a ano para a aplicação individualizada da norma de incidência tributária do IPTU: elas fixam “fatores e índices determinantes dos valores médios unitários de metro quadrado de terreno e de construção” por meio de “padrões numericamente definidos, que são índices gerais aplicáveis a quadras, áreas, zonas ou bairros e a espécies de construção (luxo, normal, popular, etc.)”.¹⁹⁸⁴ Tratam-se, portanto, de **padronizações** tributárias (presunções para apuração da base de cálculo) por meio de avaliação de preços médios de mercado dos imóveis; são aproximações ou estimativas com base em pesquisas de mercado.¹⁹⁸⁵ Situam-se, portanto, entre a base de cálculo fixada em lei para o tributo (“o valor venal do imóvel”) e o lançamento individualizado por meio da base calculada (“o valor venal de determinado imóvel em determinado ano”), servindo de critério de aferição do caso individual, mas já contendo elementos concretos que decorrem de aplicação da norma de incidência tributária.¹⁹⁸⁶ São, contudo, regras sobre o procedimento de aplicação da norma de incidência tributária, mais especificamente de apuração da base de cálculo – esta fixada em lei estrita –; e o procedimento de apuração – matéria de prova que já ressaltamos ser tema que entendemos afeto à Legalidade Genérica.

Por se tratarem de presunção surge, segundo DERZI, uma aporia entre a legalidade, a justiça individual e a praticidade, que redundou na consolidação jurisprudencial, iniciada pela decisão proferida pelo STF no RE 87.763-1 de 7.6.1979, no sentido de que elas deveriam ser veiculadas pelo veículo “lei”, aceitando-se a posterior correção monetária anual dos valores por ato do Executivo.¹⁹⁸⁷ Este tradicional entendimento, no entanto, parece-nos equivocado por exigir mais do que nosso ordenamento jurídico exige para a validade da técnica, como veremos a seguir. Diante desse fato, é possível identificar um fenômeno linguístico interessante: às vezes, o falante de uma língua quer acertar tanto no uso de determinada regra gramatical que a aplica a casos aos quais ela não seria aplicável. O nome desse fenômeno é **hipercorreção**. No caso presente, parece-nos existir uma hipercorreção judicial no trato das PGVs, no afã de bem aplicar o Princípio da Estrita Legalidade Tributária, estendendo-o a matérias que lhe seriam estranhas e causando uma série de consequências jurídicas, políticas e financeiras bastante discutíveis.

¹⁹⁸³ Sobre o histórico das PGVs, veja-se: BARRETO, Aires Fernandino. **Curso...**, *op. cit.*, p. 225-227.

¹⁹⁸⁴ DERZI, Misabel de Abreu Machado. **Direito Tributário...**, *op. cit.*, p. 348.

¹⁹⁸⁵ *Ibidem*, p. 348.

¹⁹⁸⁶ BARRETO, Aires Fernandino. **Curso...**, *op. cit.*, p. 228.

¹⁹⁸⁷ DERZI, Misabel de Abreu Machado. **Direito Tributário...**, *op. cit.*, p. 352-353; PAOLA, Leonardo Sperb de. **Presunções...**, *op. cit.*, p. 235. Nesse sentido, tem-se a Súmula 160 do STJ, de seguinte teor: “É defeso, ao Município, atualizar o IPTU, mediante decreto, em percentual superior ao índice oficial de correção monetária”.

Avaliemos essa técnica com base nas regras de resiliência da Individualização, começando pela **competência**. Havíamos fixado que no caso de **Padronizações** com o uso de presunções relativas basta a autorização legal para a aplicação da técnica por parte do Executivo, enquanto em presunções absolutas haveria a necessidade de instituição legal por meio da veiculação completa de todos os elementos presuntivos por lei. No caso presente, como ficará claro ao tratarmos da regra da dialogicidade, o único meio de as PGVs serem válidas é reconhecer o seu caráter de presunção relativa, derrotáveis por impugnação no caso concreto, salvo em hipóteses contrafáticas de direito de opção do contribuinte por consensualização, exemplo que desconhecemos na prática nacional. Partindo, pois, deste pressuposto pragmático, ainda que as Administrações Tributárias entendam, equivocadamente, tratar-se tal técnica de uma presunção absoluta, seria ela reduzível a presunção relativa, ideia essencial para que possamos discuti-la numa moldura de validade jurídica.¹⁹⁸⁸ Assim sendo, possível sua mera **autorização legal**.

Em relação à regra da **hierarquização**, inexistem atualmente limites fixados em norma geral em matéria tributária, do que decorre ampla competência ao legislador municipal e distrital para decidir a intensidade de sua regulação sobre a matéria, que pode ir desde uma mera autorização genérica ao Poder Executivo para utilizar-se da presunção a sua instituição detalhada em lei, o que limitaria de forma notável a liberdade de conformação da Administração Tributária, passando por diversos níveis intermediários com previsão de requisitos e condições gerais, tipos de métodos e critérios de avaliação *etc.* A isso se somam eventuais limitadores formais como a necessidade de veiculação por lei complementar municipal, por exemplo, se prevista em lei orgânica municipal. Vale dizer, somente a análise do caso concreto permitirá aquilatar a margem de liberdade que o ordenamento jurídico local dá ao Poder Executivo para a instituição de uma PGV.

Em continuidade, parece-nos bastar uma **motivação simples quanto à decisão de sua instituição**. A **coerência vertical** é também pressuposta pois pode o legislador municipal e o distrital tratarem da matéria com base no artigo 156, I, em conjunto com o artigo 30, III, ambos da CF/88. A **coerência horizontal** também necessita ser avaliada no caso concreto: para atendimento à Igualdade, parece claro que se houve a decisão pelo uso de PGV, ela deve abarcar todos os contribuintes do imposto – e nos casos em que o legislador local

¹⁹⁸⁸ Nesse sentido: FERNANDES, Cintia Estefania. **IPTU...**, *op. cit.*, p. 337; FERNANDES, Cintia Estefania. **IPTU e seu DNA...**, *op. cit.*, p. 62; PAOLA, Leonardo Sperb de. **Presunções...**, *op. cit.*, p. 237; FERRAGUT, Maria Rita. **Presunções...**, *op. cit.*, p. 135-136; CUNHA, Carlos Renato. **As Plantas...**, *op. cit.*, p. 99; ROCHA, Eduardo Moraes da. **Teoria...**, *op. cit.*, p. 141; HARET, Florence. **Teoria...**, *op. cit.*, p. 698; ROCHA, Thiago Maia Nobre. **Praticidade Fiscal nas Presunções Tributárias**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2015, p. 150-151; SAAD, Sergio Sydionir. **Simplificação...**, *op. cit.*, p. 155; MACEDO, Alberto. **ITBI: aspectos constitucionais e infraconstitucionais**. São Paulo: Quartier Latin, 2010, p. 271-272.

estipulasse a necessidade de previsão da avaliação em texto legal, seria de rigor excepcionar situações extremas, em que seria aplicável o lançamento individualizado.¹⁹⁸⁹

Restam as regras da **metonimização** e a da **dialogicidade**. A primeira estará devidamente observada no caso concreto se a presunção de valor constante da PGV – tradicionalmente, o valor do metro quadrado de terreno em relação a determinado recorte territorial como uma face de quadra, assim como o valor do metro quadrado de construção – equivalha à média real do valor de mercado, o que redundará, no lançamento individualizado que terá por base tal previsão, numa base calculada que refletirá o efetivo valor aproximado de mercado do imóvel (valor venal concreto) – não nos enganemos, pois o valor “real” será sempre uma aproximação e é por tal razão que normalmente as PGVs são elaboradas com um deságio em relação ao valor encontrado nos levantamentos, evitando maiores conflitos. Já a dialogicidade estará atendida ao se permitir a impugnação do valor encontrado no caso concreto com base em valores de metro quadrado presumidos por avaliação massificada, tornando possível que o sujeito passivo faça valer a possibilidade de discutir a existência ou não de metonimização e, havendo divergências insuperáveis de valor, aproximar o mais possível, pela via do contencioso administrativo, a sua base calculada do “real” valor de mercado. Presente estará, na avaliação da intensidade da Metonimização, a regra de resiliência da **proporcionalidade/razoabilidade**.

Desse modo, como bem disse AIRES BARRETO, está-se diante de uma base calculada (ou, ao menos, de uma quase base calculada), **não de base de cálculo**, causando espanto a interpretação jurisprudencial atual sobre a matéria.¹⁹⁹⁰ Diante disso, seria prescindível que tal presunção fosse detalhadamente veiculada por lei, o que foi defendido por GERALDO ATALIBA, VICTOR NUNES LEAL, LEONARDO SPERB DE PAOLA, CINTIA FERNANDES, NEWTON NEVES e SACHA CALMON, como exemplos.¹⁹⁹¹ Bastaria, a nosso ver, a autorização legal pelo

¹⁹⁸⁹ Imagine-se que instituída a PGV por lei – cuja modificação somente poderia se dar por lei, obviamente – surjam posteriormente, como sói ocorrer costumeiramente, conversões de imóveis rurais em urbanos por meio de loteamentos. Esses novos imóveis não teriam previsão na Planta e só passariam a ter quando ela for modificada pelo legislador; estaria, a nosso ver, justificado, o lançamento individualizado para tais casos, sob pena de criação de uma “não incidência” por omissão legislativa quanto a critérios avaliativos da base calculada que ofenderia de forma ainda mais intensa à Igualdade. Trata-se de situação aplicável também no contexto do atual entendimento jurisprudencial que exige a instituição da PGV por lei.

¹⁹⁹⁰ BARRETO, Aires. **Base...**, *op. cit.*, p. 100-107. Veja-se também: FERNANDES, Cintia Estefania. **IPTU: texto e contexto**. São Paulo: Quartier Latin, 2005, p. 343-344; FERNANDES, Cintia Estefania. **IPTU e seu DNA estrutural: uma análise impostergável em face de sua constitucionalidade**. In: GRUPENMACHER, Betina Treiger (coord.). **Tributação...**, *op. cit.*, p. 65-66.

¹⁹⁹¹ ATALIBA, Geraldo. **Avaliação de Imóveis para lançamento de imposto – Ato administrativo por natureza – caráter regulamentar da planta de valores – Atualização de valores imobiliários**. **Revista de Direito Tributário**, São Paulo: RT, ano 3, n. 7/8, jan./jul. 1979, p. 54-55; LEAL, Victor Nunes. **Imposto Predial e Territorial Urbano: Plantas Genéricas de Valores**. **Revista de Direito Tributário**, São Paulo: RT, ano 7, n. 25/26, jul./dez. 1983, p. 28-36; PAOLA, Leonardo Sperb de. **Presunções...**, *op. cit.*, p. 235-236; FERRAGUT, Maria Rita. **Presunções no Direito Tributário**. São Paulo: Dialética, 2001, p. 135-136; FERNANDES, Cintia Estefania. **IPTU e seu DNA...**, *op. cit.*,

Legislador Municipal para que o Poder Executivo, aplicando a lei e verificando no caso concreto os valores venais – a base de cálculo já prevista em lei e que atende à Estrita Legalidade –, fixasse os parâmetros intermediários em presunção por meio de decreto. Estaria a Administração Tributária vinculada à efetiva média de valor de mercado – o que configura mera aplicação de lei por ato vinculado, e, se fosse o caso de enquadramento em margem de liberdade normativa, ter-se-ia evidente discricionariedade técnica. Ainda assim, poderia o legislador municipal fixar critérios gerais e a metodologia, se assim o considerasse adequado, sendo cabível também, a nosso ver, a atuação do legislador complementar nacional na veiculação de norma geral em matéria tributária no particular. Seja como for, acaso não previsto o direito de opção – como é o usual – sua validade depende da já mencionada redução a presunção relativa de qualquer literalidade tendente a presunção absoluta, para atendimento à regra da **dialogicidade por impugnação**.

Em relação às **pautas ou tabelas de valores para cálculo do IPVA**, o raciocínio é muito semelhante ao que acabamos de indicar para o caso das PGVs do IPTU. Também é comum que os valores médios de mercado dos veículos sejam fixados em atos normativos chamados, por exemplo, de pautas de valores, que servirão de alicerce para que se chegue ao montante da base calculada que expresse a base de cálculo fixada legalmente.¹⁹⁹² Anotamos apenas que, diferentemente do caso do IPTU, o STJ entendeu que essa hipótese pode ser veiculada por ato infralegal.¹⁹⁹³ Em suma, consideramos aplicáveis os mesmos limites antes expostos, sendo elas válidas se previstas em ato normativo expedido pelo Poder Executivo estadual ou distrital em havendo autorização por lei regional, observada a primazia de normas superiores ou **hierarquização** (inexistindo, por ora, limites em normas nacionais em matéria tributária), observando-se a **motivação** simples, as **coerências horizontal e vertical**, a **metonimização** e a **dialogicidade postergada** pela **impugnação**, ou seja, são elas válidas se entendidas como presunções relativas, opinião que compartilhamos COM REGINA HELENA COSTA, GLADSTON MAMEDE, PAULO COIMBRA SILVA e MARIA RITA FERRAGUT.¹⁹⁹⁴ Em síntese, para ambas as técnicas:

p. 65; FERNANDES, Cintia Estefania. **IPTU...**, *op. cit.*, p. 344; NEVES, Newton José de Oliveira. IPTU – Base de Cálculo. **Revista de Direito Tributário**, São Paulo: RT, ano 10, n. 36, abr./jun. 1986, p. 263-271; COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso...**, *op. cit.*, p. 340-341. Nós mesmos já assim nos manifestamos: CUNHA, Carlos Renato. **As Plantas...**, *op. cit.*, p. 97. Anotamos que o próprio STF já entendeu assim até meados dos anos 80 do século passado (RE n. 95.973). Veja-se a respeito: FERNANDES, Cintia Estefania. **IPTU...**, *op. cit.*, p. 344.

¹⁹⁹² MAMEDE, Gladston. **IPVA: Imposto sobre a propriedade de veículos automotores**. São Paulo: RT, 2002, p. 75-79; SILVA, Paulo Roberto Coimbra. **IPVA: Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores**. São Paulo: Quartier Latin, 2011, p. 107-120; CARNEIRO, Luísa Cristina Miranda. **IPVA: Teoria, Prática e Questões Polêmicas**. São Paulo: Noeses, 2016, p. 171-172; PAOLA, Leonardo Sperb de. **Presunções...**, *op. cit.*, p. 237.

¹⁹⁹³ Vide o RMS 8.309/RJ, Rel. Min. Laurita Vaz, Julg. 28.08.2001.

¹⁹⁹⁴ COSTA, Regina Helena. **Praticabilidade...**, *op. cit.*, p. 262; MAMEDE, Gladston. **IPVA...**, *op. cit.*, p. 79-83; SILVA, Paulo Roberto Coimbra. **IPVA...**, *op. cit.*, p. 107-120; FERRAGUT, Maria Rita.

QUADRO 29 - LIMITES PARA PLANTAS GENÉRICAS DE VALORES DE IPTU E PARA PAUTAS DO IPVA (PAUTAS EM CASOS DE LANÇAMENTO DE OFÍCIO COMO REGRA)

Competência	Hierarquização	Motivação	Coerência Horizontal	Coerência Vertical	Metonimização	Dialogicidade	Proporcionalidade Razoabilidade
Autorização Legal	Verificável no caso concreto	Simplex	Pressuposta	Verificável no caso concreto	Média de valor de mercado	Postergada (Impugnação)	Intensidade da metonimização

FONTE: o autor (2019).

7.3.1.3 Pautas em casos sujeitos a lançamento de ofício subsidiário (ICMS, IPI, ITBI, Contribuições Previdenciárias e ISS incidentes sobre a construção civil)

As pautas fiscais aplicáveis em casos sujeitos a lançamento de ofício subsidiário a prévios procedimentos de lançamento por declaração ou por homologação são de uso corrente em diversas hipóteses, que aqui exemplificaremos mencionando o ICMS, o IPI, o ITBI e, quando referirem-se à incidência sobre atividades de construção civil, o ISS e as contribuições previdenciárias do Regime Geral de Previdência.

Em todos esses casos não existe a situação análoga à do IPTU e do IPVA, tendo em vista que não há que se falar em “lançamento em massa”: em todos eles, estará presente o caráter casuístico. O cuidado necessário para esta hipótese é que, se a legislação prevê que o valor da operação deve ser declarado pelo contribuinte e será considerado como um dos possíveis parâmetros para a apuração da base calculada, o que deverá a Administração Tributária fazer, caso não concorde com o valor declarado, é a sua desconsideração com a apuração individualizada do valor venal. Aí teríamos verdadeiro lançamento por arbitramento (art. 148, CTN), que se constituiria em outra técnica de praticabilidade: a Generalização por Indicialização, que exige motivação qualificada e que deve ser analisada em conjunto com os limites da Padronização expressa pelo ato normativo geral e abstrato.¹⁹⁹⁵

Também em relação a tais tributos pode-se estar a falar de “pautas” como meros parâmetros internos para a Administração Tributária, como já explicamos, situação em que

Presunções..., *op. cit.*, p. 135. Já SAAD entende que não é cabível a discussão quanto ao valor do veículo fixado em pauta, salvo para demonstrar que o padrão não se coaduna com a média de preços, numa generalização substantiva. Cf. SAAD, Sergio Sydionir. **Simplificação...**, *op. cit.*, p. 165.

¹⁹⁹⁵ Veja-se a subseção 7.3.2, *infra*.

não vislumbramos grandes óbices.¹⁹⁹⁶ Aqui trataremos dos casos em que estejam presentes a **Padronização** e a **Indicialização**.

Nesse intuito, há que se recordar que, diante da regra de resiliência da **hierarquização**, podemos encontrar diferentes níveis de vinculação à lei a depender do caso concreto: desde limitações constantes em normas gerais em matéria tributária à mera autorização legal pelo legislador ordinário de cada ente federativo. Por exemplo, em relação ao ITBI e ao ISS, a depender das previsões de cada ordenamento local, pode-se ter desde uma pauta de efeitos internos à instituição de verdadeira presunção legal ou regulamentar (neste caso, com autorização em lei). É possível imaginar a instituição de regimes simplificados de apuração do imposto, com caráter opcional, atendendo à regra da **consensualização** a permitir a adoção, inclusive, de presunções absolutas, desde que instituídas legalmente.

Foquemos, inicialmente, no ITBI. A forma de apuração de sua base de cálculo, como exposto, pode assumir diversos modos, a depender do ordenamento jurídico local.¹⁹⁹⁷ De início, a afirmação doutrinária de que referido imposto seria um exemplo ainda existente do procedimento de lançamento por declaração não parece resistir a uma análise empírica, sendo bastante comum o uso das chamadas “guias avulsas”, sem efetivo lançamento.¹⁹⁹⁸

Sendo a base de cálculo de referido imposto o “valor venal do imóvel” (art. 38, CTN) poder-se-ia afirmar que todo o exposto na subseção 7.3.1.2 quanto às plantas genéricas de valores do IPTU seria a ele aplicável. Há, contudo, uma diferença primordial: enquanto o IPTU é um tributo lançado de forma massiva, para milhares de contribuintes todos os anos, o ITBI possui uma incidência, por assim dizer, mais “artesanal”, caso a caso. Não há, portanto, comunicação automática entre os “valores venais” eventualmente fixados numa PGV e os aplicáveis ao ITBI, como já o afirmou o STJ.¹⁹⁹⁹ Não vislumbramos óbice, contudo, que tal comunicação ocorra, em havendo previsão legal local nesse sentido, pela primazia da lei.

Inexistindo tal previsão caberia à Administração Tributária apurar individualmente, em cada caso concreto de que tome ciência, o valor de mercado do imóvel – que não necessariamente será o mesmo valor da operação de transmissão.²⁰⁰⁰ A avaliação individualizada é o próprio modo padrão de aplicação para a hipótese. É comum, contudo, que sejam expedidos atos normativos infralegais que fixem parâmetros de apuração do valor venal, com funcionamento semelhante ao das PGVs do IPTU – com valores diversos porque, normalmente, estas estão desatualizadas pela exigência jurisprudencial atual de sua

¹⁹⁹⁶ Vide a subseção 7.2.8, *supra*.

¹⁹⁹⁷ A respeito disso, veja-se: MACEDO, Alberto. **ITBI...**, *op. cit.*, p. 262-274.

¹⁹⁹⁸ Trataremos também de técnica de praticabilidade afeta ao ITBI na subseção 7.3.6, *infra*.

¹⁹⁹⁹ Veja-se o julgamento no AgInt no AREsp 1.191.604/SP, Rel. Min. Mauro Campbell, Julg. 17.05.2018.

²⁰⁰⁰ MACEDO, Alberto. **ITBI...**, *op. cit.*, p. 262-263. Em sentido contrário: BARRETO, Aires Fernandino. **Curso de Direito...**, *op. cit.*, p. 301-302.

instituição em lei. Como já expusemos na subseção anterior, tratando-se de tema de discricionariedade técnica, afeto à aplicação da norma de incidência tributária, e, portanto, procedimental (legalidade genérica), não haveria óbice à instituição infralegal de pautas para o cálculo dos valores venais dos imóveis para o ITBI, desde que houvesse o atendimento às regras de resiliência aplicáveis, em especial a autorização legal (atendendo à **competência**), a **metonimização** e a **dialogicidade**. Em tal hipótese, a técnica é a de **Generalização por Desconsideração via Padronização**, somada, a depender da hipótese, a uma **Indicialização**, tendo em vista que a apuração poderá se dar num procedimento de arbitramento, em que haverá a necessidade de desconstituir o valor declarado da operação por parte do contribuinte, se isso for exigido pela legislação local, o que pede **motivação** qualificada.

Em relação às atividades de construção civil é também comum, tanto no caso do ISS quanto no das contribuições previdenciárias, a previsão, por atos normativos infralegais, de parâmetros de avaliação presumida com base no chamado Custo Unitário Básico – CUB.²⁰⁰¹ Trata-se de índice que indica a média de custo de materiais e de mão-de-obra para referido setor da economia, calculado por metro quadrado de construção. Com base em tal parâmetro, é possível conhecer a média do valor da mão-de-obra empregada numa determinada obra, multiplicando-se referido valor pelo número de metros quadrados da edificação, num cálculo que, *a priori*, atende à regra da Metonimização. Se em relação ao ISS haverá uma miríade de formas de previsão a depender da legislação local, a exigir detida análise do caso concreto, no caso das contribuições previdenciárias tem-se autorização legal para instituição da presunção relativa, com a fixação de critérios prévios na própria lei, conforme se vê do § 4º do artigo 33 da Lei Federal n. 8.212/91.²⁰⁰²

Em ambos os casos, são aplicáveis as mesmas considerações que trouxemos em relação ao ITBI. Atendendo-se às regras de resiliência pertinentes a tais técnicas, não nos parece existir maiores problemas: em especial, nos casos em que haja efetiva presunção jurídica, deve-se ou permitir a produção de prova em contrário ou instituir regimes opcionais de apuração, atendendo-se à **dialogicidade** em uma de suas dimensões. Veja-se que no caso federal e em casos do ISS a depender da previsão legal local, tem-se também

²⁰⁰¹ O CUB é um índice médio de custos de construção calculado por região e publicado pelos sindicatos da indústria da construção civil com fundamento na Lei Federal n. 4.591/64, atendendo-se as regras técnicas da NBR-12.721:2006 da Associação Brasileira das Normas Técnicas – ABNT.

²⁰⁰² Trata-se de caso em que também aparece a técnica de Delegação (Administrativização por Agencificação) pela outorga de competência normativa à Secretaria da Receita Federal do Brasil para instituição da pauta – que analisamos de forma genérica na subseção 7.2.5, *supra* – e a técnica de Sintetização (Sumarização por Simplificação) pelo cálculo e recolhimento conjunto das contribuições patronal e do empregado, que analisaremos na subseção 7.4.2, *infra*.

lançamento por arbitramento, com a necessária desconsideração da contabilidade do sujeito passivo que exige motivação qualificada no âmbito de uma **Indicialização**.²⁰⁰³

Em relação ao ICMS e ao IPI, tem-se o uso de pautas como forma de fixação, por ato infralegal, de valores mínimos para produtos, o que repercutirá na base calculada no imposto, com a desconsideração do valor efetivo da operação. Como afirmam CARRAZZA e FROSI, as pautas são comumente utilizadas no âmbito da substituição tributária progressiva do ICMS – tema que aprofundaremos na subseção 7.5.3 –, pela necessidade de se fixar, artificialmente, o valor da venda “futura”.²⁰⁰⁴ Nesse sentido, nas palavras de ÁVILA, “[a] pauta nada mais é, portanto, do que uma prévia unidade de valor das operações futuras”.²⁰⁰⁵ Sob tal vertente, FROSI define a pauta fiscal como “a fixação monetária, de forma artificial, autorizada por lei, da base de cálculo de uma operação presumida, cujos produtos estão sujeitos à substituição tributária ‘para frente’”.²⁰⁰⁶

Note-se que no caso do ICMS as pautas podem aparecer como **padronizações procedimentais** (cuja individualização *a posteriori* pode chegar ao valor da operação do caso concreto) ou **substanciais** (que se contenta com médias reais de valores de mercado, como era comum no caso da substituição tributária “para frente” a que voltaremos oportunamente).

Apesar de a jurisprudência²⁰⁰⁷ posicionar-se contrariamente ao uso de pautas fiscais no ICMS – diferenciando os casos gerais daqueles afetos à substituição tributária “para a

²⁰⁰³ Veja-se a subseção 7.3.2, *infra*.

²⁰⁰⁴ CARRAZZA, Roque Antonio. **ICMS**. 16. ed. São Paulo: Malheiros, 2012, p. 394-396; FROSI, Flávia Gehlen. **A aplicação de pautas fiscais no Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS)**. 2007. Dissertação (Mestrado em Direito) – Universidade Federal do Rio Grande do Sul. Porto Alegre, 2007, p. 11.

²⁰⁰⁵ ÁVILA, Humberto. Imposto sobre a Circulação de Mercadorias – ICMS. Substituição tributária. Base de cálculo. Pauta fiscal. Preço máximo ao consumidor. Diferença constante entre o preço usualmente praticado e o preço constante da pauta ou o preço ao consumidor sugerido pelo fabricante. Exame de constitucionalidade. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 123, dez. 2005, p. 123.

²⁰⁰⁶ FROSI, Flávia Gehlen. **A aplicação...**, *op. cit.*, p. 15. FROSI aponta quatro tipos de pauta (que separamos em cinco por uma subdivisão feita pela própria autora): (i) de somatório (valor da operação ou prestação do substituto acrescida de valores de seguro, frente e demais encargos transferíveis aos consumidores e da margem de valor agregado); (ii) por preço usual de mercado; (iii) a ajustada por acordo (vide a subseção 7.5.4, *infra*); (iv) por margem (quando a pesquisa de valores de mercado é impossibilitada); (v) o preço final a consumidor, único ou máximo, na hipótese, hoje inexistente, de preço tabelado; (vi) preço final a consumidor sugerido pelo fabricante ou importador. MISABEL DERZI, por sua vez, ensina que a substituição tributária “para a frente” é uma derivação de um uso mais antigo, de fixação de pautas de preço médio para a incidência do ICMS em determinadas mercadorias como o gado, o café, minerais *etc*, situações em que há a transformação jurídica de tipo sócio-econômico “em teto ou valor numericamente definido, que atua, não raramente, como presunção ‘iuris et de iure’.” Cf. FROSI, Flávia Gehlen. **A aplicação...**, *op. cit.*, p. 15-19; DERZI, Misabel de Abreu Machado. **A fiscalização...**, *op. cit.*, [online]. Veja-se também, sobre o tema: MOREIRA, André Mendes. **A Não-Cumulatividade dos Tributos**. 2. ed. rev. ampl. São Paulo: Noeses, 2012, p. 213-216. LIMBORÇO, Lauro. O preço de pauta no ICM sobre o café. **Revista de Direito Tributário**, São Paulo: Malheiros, ano 9, n. 32, p. 254-257, abr./jun. 1985.

²⁰⁰⁷ Súmula 431 do STJ: “É ilegal a cobrança de ICMS com base no valor da mercadoria submetido ao regime de pauta fiscal”. Veja-se também: ERESP 33.808/SP, RMS 19.026/MT, RMS 25.605/SE. O

frente”, em que o uso seria possível, como se vê da decisão do RMS 19.026/MT –, o que reflete opinião de autores do porte de SACHA CALMON NAVARRO COÊLHO, MISABEL DERZI, JOSÉ EDUARDO SOARES DE MELO, THIAGO ROCHA, SÉRGIO SAAD, AROLDO GOMES DE MATTOS e EDVALDO BRITO²⁰⁰⁸, somos de opinião diversa, acompanhando a posição minoritária de REGINA HELENA COSTA, CRISTIANO CARVALHO e de MARIA RITA FERRAGUT, que entendem ser possível a sua utilização se forem aplicadas como presunção relativa – em raciocínio que podemos estender ao caso do IPI.²⁰⁰⁹ Caso se portem como presunções absolutas pela aplicação dada pelo auditório da Administração Tributária, reduzidas devem ser a relativas, para manter sua validade pela **dialogicidade postergada**, salvo se for caso de instituição por lei com opção do contribuinte (**consensualização**).²⁰¹⁰

A **metonimização** também se faz essencial: elas devem refletir a média real de preços de mercado, e, no caso da substituição “para frente”, devem ser consentâneas com o preço de mercado do produto na venda final, em aproximação razoável.²⁰¹¹ Como já mencionamos, e na esteira dos ensinamentos de HUMBERTO ÁVILA, a observância dessa média deve se dar sob o aspecto de extensão e de intensidade, seja pelo número de atingidos, seja por sua recorrência, seja por sua excessividade, situação última cuja medição se dá em aras de razoabilidade, que se encontra no âmbito do discurso racional do devido processo

STF ainda se manifestará sobre o tema no bojo de recurso com repercussão geral reconhecida (RE 602.917/RG).

²⁰⁰⁸ “Tampouco se podem admitir ‘pautas fiscais’ nos impostos cujas bases de cálculo são determinadas pelo mercado. Não pode a Administração, por mais que argumente com ‘preços médios’ e ‘pesquisas de mercado’, prefixar em 10 mil reais o preço de um automóvel que, de fato, foi vendido por 8 mil reais. Se há subfaturamento, cumpre-lhe provar o dolo do contribuinte e apená-lo. O que se não pode admitir é igualar a todos os comerciantes de automóveis e dizer que o carro ‘Alfa’ novo custa, por presunção legal, 10 mil reais, interferindo no mercado, por si só concorrencial”. Cf. COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso...**, *op. cit.*, p. 241. DERZI, Misabel de Abreu Machado. **A fiscalização...**, *op. cit.*, [online]; MELO, José Eduardo Soares de. **ICMS: Teoria e Prática**. 9. ed. São Paulo: Dialética, 2006, p. 196-200; ROCHA, Thiago Maia Nobre. **Praticidade...**, *op. cit.*, p. 136; SAAD, Sergio Sydionir. **Simplificação...**, *op. cit.*, p. 161; MATTOS, Aroldo Gomes de. **ICMS: a instituição de pautas fiscais e de fato gerador sem previsão na Lei Complementar**. In: ROCHA, Valdir de Oliveira. **Grandes Questões Atuais do Direito Tributário**. São Paulo: Dialética, 2005. 9. v., p. 12-13; BRITO, Edvaldo. **ICMS: Inconstitucionalidade da “Pauta Fiscal”**. In: ROCHA, Valdir de Oliveira. **Grandes...**, *op. cit.*, p. 88-109.

²⁰⁰⁹ COSTA, Regina Helena. **Praticabilidade...**, *op. cit.*, p. 262; CARVALHO, Cristiano. **Ficções Jurídicas no Direito Tributário**. São Paulo: Noeses, 2008, p. 296; FERRAGUT, Maria Rita. **Presunções...**, *op. cit.*, p. 135. Anotamos a opinião de EDUARDO MANEIRA, que entende ser possível sua utilização se o valor da base de cálculo não for facilmente encontrável. Cf. MANEIRA, Eduardo. **Base de Cálculo Presumida**. 2002. Tese (Doutorado em Direito Tributário) – Universidade Federal de Minas Gerais, Belo Horizonte, UFMG, 2002, p.184.

²⁰¹⁰ No caso da substituição para a frente, no contexto do entendimento do STF sobre a desnecessidade de devolução de valores se a operação final fosse praticada em preço menor do que o da pauta, se portavam como “presunção mista”, por limitação da prova, segundo o entendimento de Frosi. Cf. FROSI, Flávia Gehlen. **A aplicação...**, *op. cit.*, p. 33-34.

²⁰¹¹ É o que FROSI denomina de requisito da “vinculatividade” e de “generalidade” das pautas. Cf. FROSI, Flávia Gehlen. **A aplicação...**, *op. cit.*, p. 85-93. Veja-se também: ÁVILA, Humberto. **Presunções e Pautas Fiscais frente à Eficiência Administrativa**. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). **Grandes...**, *op. cit.*, p. 287.

legal: obviamente, os desvios da realidade não podem ser excessivos, mas não se faz possível fixar, fora do caso concreto, o que configuraria a excessividade.²⁰¹² Por fim, caso trate-se de pauta fiscal aplicável no âmbito de lançamento por arbitramento, há a necessidade de prévia desconsideração da contabilidade do sujeito passivo que exige motivação qualificada no bojo de uma **Indicialização**.²⁰¹³ Vale dizer, ainda que o uso de tais pautas seja em tese possível, somente a análise do caso concreto permitirá dizer se houve o atendimento de todos os requisitos de validade.²⁰¹⁴

Em síntese, para todos os casos analisados de forma genérica, veja-se o Quadro 30 a seguir, e, para o uso de pautas nas contribuições previdenciárias incidentes sobre a construção civil, que permite análise detalhada, veja-se o Quadro 31:

QUADRO 30 - LIMITES PARA O USO DE PAUTAS EM CASOS DE LANÇAMENTO DE OFÍCIO SUBSIDIÁRIO

	Competência	Hierarquização	Motivação	Coerência Horizontal	Coerência Vertical	Metonimização	Dialogicidade	Proporcionalidade Razoabilidade
Padronização	Instituição legal se for presunção absoluta com opção prévia	Verificável no caso concreto	Simples	Pressuposta	Verificável no caso concreto	Média de valor de mercado	Postergada (Impugnação) ou Prévia (Consensualização)	Intensidade da metonimização
Indicialização	Autorização Legal nos demais casos	Atendimento ao art. 148 do CTN – verificável no caso concreto	Qualificada				Postergada (Impugnação)	

FONTE: o autor (2019).

²⁰¹² ÁVILA, Humberto. **Imposto...**, *op. cit.*, p. 127-130. Veja-se também: FROSI, Flávia Gehlen. **A aplicação...**, *op. cit.*, p. 94-95.

²⁰¹³ Veja-se a subseção 7.3.2, *infra*.

²⁰¹⁴ Da leitura das decisões proferidas pelo STJ mencionadas na nota n. 2007 *supra*, percebe-se que nos casos concretos não parece ter havido o atendimento a todas as regras de resiliência da Individualização, o que nos levaria a concordar com a conclusão do tribunal, ainda que isso não signifique que todo e qualquer uso de pauta fiscal seja vedado.

QUADRO 31 - LIMITES NOS CASOS DO USO DE PAUTAS NAS CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS INCIDENTES SOBRE ATIVIDADES DE CONSTRUÇÃO CIVIL

	Competência	Hierarquização	Motivação	Coerência Horizontal	Coerência Vertical	Metonimização	Dialogicidade	Proporcionalidade de Razoabilidade
Padronização	Autorização Legal (atendida - § 4º do art. 33 da Lei Federal n. 8.212/91)	Atendimento ao § 4º do art. 33 da Lei Federal n. 8.212/91 na fixação dos valores	Simples	Pressuposta	Atendida (atinge todos os sujeitos passivos na mesma situação)	Média de valor de mercado em relação ao custo da mão-de-obra	Postergada (Impugnação)	Intensidade da Metonimização a ser verificada no caso concreto (atualmente nos termos dos artigos 342 e ss. da IN RFB 971/2009)
Indicialização		Atendimento ao art. 148 do CTN – verificável no caso concreto	Qualificada					

FONTE: o autor (2019).

7.3.2 O ARBITRAMENTO GERAL DA BASE CALCULADA COM FUNDAMENTO NO ARTIGO 148 DO CTN.

Típico exemplo de presunção *hominis e juris tantum* o lançamento por arbitramento encontra autorização genérica em nosso sistema no art. 148 do CTN.²⁰¹⁵ Trata-se de procedimento subsidiário, somente aplicável em hipóteses em que a Individualização da base calculada da norma individual e concreta tributária não seja alcançável, por serem omissos ou não merecerem fé “as declarações ou os esclarecimentos prestados, ou os documentos expedidos pelo sujeito passivo ou pelo terceiro legalmente obrigado”, como se vê da redação do referido dispositivo legal.²⁰¹⁶

²⁰¹⁵ CARVALHO, Cristiano. Presunções e Ficções na Imposição de Sanções Tributárias. In: CARVALHO, Ana Carolina Papacosta Conte de *et al.* **Derivação e Positivização no direito tributário**. VIII Congresso do Instituto Brasileiro de Estudos Tributários. São Paulo: Noeses, 2011, p. 326; FERRAGUT, Maria Rita. **Presunções...**, *op. cit.*, p. 142-144. Apesar de posições contrárias, nota-se uma natureza sancionadora na norma autorizadora de utilização da técnica de arbitramento: nos casos em que o contribuinte deixar de cumprir a contento com determinadas obrigações acessórias. Isso se verifica do ponto de vista perlocucionário da norma autorizadora de aplicação da técnica de praticabilidade. Entendem inexistir natureza sancionadora, como exemplo: MOTTA FILHO, Marcello. Arbitramento: pressupostos. **Revista Tributária e de Finanças Públicas**, São Paulo: RT, Ano 14, n. 70, set./out. 2006, p. 298; FERRAGUT, Maria Rita. **Presunções...**, *op. cit.*, p. 145-147; HARET, Florence. **Teoria...**, *op. cit.*, p. 212.

²⁰¹⁶ “[...] verifica-se que o arbitramento é regra de exceção, que só deve ser exercido em casos especiais, já que a base de cálculo originária é a que deve ser utilizada, por ser a prevista na regra matriz de incidência tributária e por guardar relação direta com as riquezas constitucionalmente previstas.” Cf. Marcello Motta Filho, Arbitramento – Pressupostos, p. 298. Veja-se também: PAOLA, Leonardo Sperb de. **Presunções...**, *op. cit.*, p. 246-253; FERRAGUT, Maria Rita. **Presunções...**, *op. cit.*, p. 142.

Nota-se que a liberdade de conformação do legislador ordinário e das Administrações Tributárias é limitada pela previsão da norma geral em matéria tributária, a dar contornos específicos a essa forma de **Generalização por Indicialização**. O lançamento por arbitramento pode aparecer, nos casos concretos, pela aplicação da regra geral autorizadora do artigo 148 do CTN, ou com fulcro em regras específicas que devem observar os limites impostos por tal dispositivo, como a que se vê do art. 6º da Lei Federal n. 8.846/94, que permite o uso da técnica do lucro arbitrado no caso de omissão de receita.²⁰¹⁷ Ressaltamos que o arbitramento é procedimento para a apuração de fatos, não modificando a base de cálculo do tributo: a verificação indireta do fato jurídico tributário não significa que se modificou a riqueza tributada, mas, simplesmente, que a ela se chegou por meios indiretos – portanto, uma questão adjetiva, não material –, aliás, como bem recorda ENRICO DE MITA.²⁰¹⁸

Atende-se à regra da **competência** pela própria previsão do art. 148 do CTN, norma geral de cunho nacional a autorizar a utilização da técnica, além de eventuais autorizações legais específicas. Quanto à **hierarquização**, há a necessidade de atendimento aos requisitos do próprio CTN e outros, porventura existentes na legislação de cada ente federativo e que deverão atender aos limites da norma de cunho nacional. A **motivação** para a aplicação do arbitramento é de caráter qualificado: o aplicador da norma deverá comprovar a existência dos requisitos para a desconsideração da contabilidade e de declarações do sujeito passivo, além de demonstrar o raciocínio inferencial empregado e comprovar os seus pontos de partida. A **coerência vertical** é pressuposta ao considerarmos que o aplicador que realiza o lançamento fá-lo em relação a tributos de competência administrativa da pessoa com a qual mantém vínculo. A **coerência horizontal**, no caso do arbitramento geral, também parece pressuposto, eis que, *a priori*, todos os sujeitos passivos que se encontrarem em situação análoga se submeterão ao mesmo procedimento. A **Metonimização** estará atendida, no caso concreto, a depender dos indícios de que partiu a autoridade fazendária e da efetiva existência de um liame causal entre o fato indiciário e o fato presumido. A **Dialogicidade** já é exigida pelo próprio art. 148 do CTN e decorre da nítida natureza de presunção relativa: deve existir efetiva possibilidade de Impugnação (Dialogicidade postergada) para o atendimento ao

²⁰¹⁷ “Além das demais sanções cabíveis pela infração cometida, o arbitramento, não obstante ser técnica de apuração, constitui punição pelo descumprimento de deveres instrumentais e acessórios (prestação de informações ao fisco), com o intuito de sonegar tributos.” Cf. CARVALHO, Cristiano. **Presunções...**, *op. cit.*, p. 326.

²⁰¹⁸ “Ora, a renda lançada por arbitramento não é uma renda que deva receber um tratamento diferente da verificada por via analítica. A existência da renda, na determinação arbitrada, é provada com base em fatos diversos, mas juridicamente é a mesmíssima renda e, portanto, deveria ser submetida ao mesmo tratamento. É como se em direito penal fossem previstas penas diversas na dependência de o juiz identificar os fatos do crime com base em provas diretas ou provas indiretas”. Cf. MITA, Enrico de. *O Princípio da Capacidade Contributiva*. In: FERRAZ, Roberto (coord.). **Princípios e Limites da Tributação**. São Paulo: Quartier Latin, 2005, p. 240-241.

contraditório e à ampla defesa. Presente estará, na avaliação da intensidade da Metonimização, a regra de resiliência da **proporcionalidade/razoabilidade**.

O arbitramento pode se dar num espaço de maior liberdade do aplicador da norma em relação aos critérios para a apuração indireta com o uso da presunção *hominis*, ou em contextos nos quais, pela regra de resiliência da hierarquização, existam limitações normativas quanto aos parâmetros a serem aplicados, o que exige a análise da específica legislação aplicável no âmbito de cada tributo e de cada ente federativo. Em especial, analisamos casos na subseção anterior nos quais ao lado da **Indicialização** estavam **Padronizações** legais e regulamentares por meio das chamadas “pautas fiscais” ou congêneres. Existem, também, alguns exemplos em que o legislador instituiu regras específicas, que podem ser considerados casos especiais de arbitramento sem a utilização de pautas, ainda que também se refiram, a depender do caso, a **Indicializações** atinentes à comprovação do fato jurídico tributário, como o caso do reconhecimento de distribuição disfarçada de lucros e da presunção por omissão de renda por movimentação bancária.²⁰¹⁹ Em síntese:

QUADRO 32 - LIMITES PARA O LANÇAMENTO POR ARBITRAMENTO

Competência	Hierarquização	Motivação	Coerência Horizontal	Coerência Vertical	Metonimização	Dialogicidade	Proporcionalidade de Razoabilidade
Autorização Legal (art. 148 CTN)	Requisitos do art. 148 do CTN e outros, conforme caso concreto	Qualificada	Pressuposta	Pressuposta	Verificável no caso concreto a depender dos fatos indiciários e do raciocínio inferencial existente	Postergada (Impugnação)	Intensidade da Metonimização verificável no caso concreto

FONTE: o autor (2019).

²⁰¹⁹ Sobre tais temas, veja-se, exemplificativamente: COSTA, Regina Helena. **Praticabilidade...**, *op. cit.*, p. 256-257; SCHOUERI, Luís Eduardo. **Distribuição Disfarçada de Lucros**. São Paulo: Dialética, 1996, *passim*; PONTES, Helenilson Cunha. Omissão de receitas e depósitos bancários: o sentido normativo do art. 42 da Lei 9.430/96. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo: Dialética, n. 146, nov. 2007, *passim*; PAOLA, Leonardo Sperb de. **Presunções...**, *op. cit.*, p. 258-290; THEOPHILO, Frederico de Moura. A revogação do art. 42 da Lei n. 9.430/96 em face da antinomia com o parágrafo 4º do art. 5º da Lei Complementar n. 105/2001. *In*: RIBEIRO, Maria de Fátima (coord.). **Direito Tributário e Segurança Jurídica**. São Paulo: MP, 2008, p. 205-224; FERRAGUT, Maria Rita. **Presunções...**, *op. cit.*, p. 125-130

7.3.3 LIMITAÇÕES OBJETIVAS EM DEDUÇÕES DE BASE DE CÁLCULO

7.3.3.1 Dedução simplificada no IRPF

No Imposto sobre a Renda da Pessoa Física – IRPF existe a opção de dedução simplificada das despesas no percentual de 20% (vinte por cento) de seu rendimento anual, até determinado limite, no bojo da declaração de ajuste anual (art. 10 da Lei Federal n. 9.250/95). Trata-se de um bom método de praticabilidade segundo ZILVETI, REGINA HELENA COSTA, DANIEL TEIXEIRA e EDUARDO ROCHA, que a vê como um exemplo de confiança sistêmica.²⁰²⁰

Trata-se de exemplo de **Generalização (Desconsideração por Padronização)** que nos parece válida por observar as regras de resiliência aplicáveis ao caso (em que se tem uma presunção absoluta de gastos a serem deduzidos para os fins da declaração de ajuste anual). A **competência** é atendida pela instituição em lei da limitação da dedução. Quanto à **hierarquização**, inexistente previsão limitadora no âmbito das normas gerais em matéria tributária. A **motivação** é a padrão ou simples. A **coerência vertical** é pressuposta pois trata-se de atuação do legislador com base no artigo 153, III, da CF/88. A **coerência horizontal**, no caso do arbitramento geral, também parece pressuposta, eis que, *a priori*, todos os sujeitos passivos que se encontrarem em situação análoga poderão se submeter ao mesmo procedimento – havendo potencial direito de opção generalizado. A **metonimização** parece-nos atendida, pois o recorte de percentual sobre o montante de rendimentos anuais para a dedução encontra-se ao dispor do contribuinte, que sabe de antemão os valores que tem potencialmente a deduzir e pode avaliar o seu enquadramento no caso concreto. A **dialogicidade** decorre do direito de opção (**dialogicidade prévia** ou **consensualização**), essencial para casos de presunção absoluta válida e não convolável em presunção relativa. E, exatamente pelo direito de opção com prévio conhecimento do contribuinte acerca dos valores que pode deduzir, parece-nos atendida, a regra de resiliência da **proporcionalidade/razoabilidade**.

Em síntese:

²⁰²⁰ “A praticabilidade se faz sentir também no imposto de renda da pessoa física, mediante a utilização do desconto simplificado”, pois, segundo o autor, a torna funcional. Cf. ZILVETI, Fernando Aurélio. **Simplicius...**, *op. cit.*, p. 187. COSTA, Regina Helena. **Praticabilidade...**, *op. cit.*, p. 268-269; TEIXEIRA, Daniel Alves. **Praticidade...**, *op. cit.*, p. 163; ROCHA, Eduardo Morais da. **Teoria...**, *op. cit.*, p. 167-170.

QUADRO 33 - LIMITES PARA A DEDUÇÃO SIMPLIFICADA NO IRPF

Competência	Hierarquização	Motivação	Coerência Horizontal	Coerência Vertical	Metonimização	Dialogicidade	Proporcionalidade de Razoabilidade
Instituição Legal (art. 10 da Lei Federal n. 9.250/95)	Inexistência de requisitos em norma geral em matéria tributária	Simplex	Atendida	Atendida	Atendida	Prévia (Consensualização)	Atendida

FONTE: o autor (2019).

7.3.3.2 Limitação de dedução de gastos com educação no IRPF

O art. 8º, II, “b”, da Lei Federal n. 9.250/95 prevê a dedução da base de cálculo do IRPF das despesas de instrução do sujeito passivo e de seus dependentes, efetuados a estabelecimentos de ensino formal, limitados, contudo, a um limite máximo. Trata-se, portanto, de uma **Generalização por Padronização** que, na classificação de EDUARDO ROCHA, demonstra desconfiança sistêmica.²⁰²¹

REGINA HELENA COSTA entende que só é possível tal limitação se for realizada com cautela, sem valores irrisórios; MICHELL PRZEPIORKA afirma que a forma atualmente adotada na legislação – faixa de isenção com permissão de deduções adicionais para saúde e educação – atende ao limite do mínimo vital.²⁰²² Posicionam-se contrariamente a tais limitações, exemplificativamente, SACHA CALMON NAVARRO COELHO e PAULO AYRES BARRETO, além das fortes críticas de JOSÉ ROBERTO VIEIRA que nos parecem mais dirigidas à forma atual das limitações do que a elas como conceito de praticabilidade.²⁰²³

Não há dúvida que a educação é direito social garantido constitucionalmente e dever do Estado e das famílias (artigo 205, CF/88). Atende-se, com a regra da dedutibilidade, à

²⁰²¹ ROCHA, Eduardo Morais da. **Teoria...**, *op. cit.*, p. 143. Anotamos que o tema será objeto de julgamento pelo STF na ADI 4927.

²⁰²² COSTA, Regina Helena. **Praticabilidade...**, *op. cit.*, p. 301-302; COSTA, Regina Helena. **Princípio da Capacidade Contributiva**. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 1996, p. 84-85; PRZEPIORKA, Michell. Limites de dedutibilidade do Imposto de Renda da Pessoa Física. **Revista Abradt de Direito Tributário – RAFDT**, Belo Horizonte: Fórum, ano 1, n. 2, jul./dez. 2017, p. 11-12.

²⁰²³ COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso...**, *op. cit.*, p. 241; BARRETO, Paulo Ayres. **Imposto sobre a renda e preços de transferência**. São Paulo: Dialética, 2001, p. 94; VIEIRA, José Roberto. O IRPF e o Direito Fundamental à Igualdade: um tributo de dupla personalidade! *In*: BRANCO, Paulo Gonet; MEIRA, Liziane Angelotti, CORREIA NETO, Celso de Barros. **Tributação e Direitos fundamentais conforme a jurisprudência do STF e do STJ**. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 204-213. Veja-se também: BACH, Marcel Eduardo Cunico. A (in)constitucionalidade das restrições à dedutibilidade das despesas com educação à luz dos objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil. *In*: GRUPENMACHER, Betina Treiger. **Tributação...**, *op. cit.*, p. 573-590.

noção da capacidade contributiva subjetiva protegendo-se, claramente, o mínimo vital.²⁰²⁴ O problema interpretativo, aqui, é como o exegeta entende o “mínimo vital” protegido no caso presente: a) como uma média dos gastos mínimos necessários com educação segundo o padrão brasileiro – ou seja, como uma padronização substancial –²⁰²⁵ ou b) como todo gasto com educação realizado no caso concreto – vale dizer, como uma padronização procedimental.

Como já expusemos antes, adotamos a primeira posição, tendo em vista considerarmos que o mínimo vital não tem o sentido particular dado ao nível de vida por determinado sujeito, até mesmo porque, nesse caso, seria possível anular a tributação sobre a renda no caso concreto identificando o mínimo vital com a manutenção de um padrão de vida elevado – vale dizer, por meio de gastos que representam consumo, nas palavras de MICHELL PRZEPIORKA²⁰²⁶ –, o que parece não se coadunar com os pressupostos constitucionais de luta contra as desigualdade sociais, progressividade do IR, dever de oferta do serviço público de educação e o próprio art. 7º, IV, CF/88, dispositivo muitas vezes utilizado como parâmetro para a definição do mínimo vital.²⁰²⁷ Ou seja, a capacidade contributiva não pode servir de fundamento para a proteção, em relação ao IR, de padrão de vida elevado, sob pena de o Princípio da Solidariedade e o próprio fundamento social da cobrança de tributos caírem por terra.²⁰²⁸

Ao fixar um limite máximo, tem-se o uso de uma **Generalização por Padronização** do tipo **substancial**, um dos poucos casos em que entendemos ser válida a média e não a individualização extrema: há a presunção legal absoluta de que os gastos com educação se encontram dentro de tal limiar.²⁰²⁹ Não vemos, nisso, nenhum absurdo: entendemos que o

²⁰²⁴ Sobre a discussão do tema na Alemanha, veja-se: DERZI, Misabel de Abreu Machado. **Direito Tributário...**, *op. cit.*, p. 321-324; ROCHA, Eduardo Moraes da. **Teoria...**, *op. cit.*, p. 144-145; PAULA, Daniel Giotti de. **A Praticabilidade no Direito Tributário: controle...**, *op. cit.*, p. 390.

²⁰²⁵ Nesse sentido: “Pessoas com diferentes perfis de rendimentos e de gastos devem ser analisadas não com base em seu real perfil de consumo ou contabilidade familiar, mas, sim, com base em um perfil médio e usual, definida pelos critérios da dignidade estipulados pela Constituição Federal”. Cf. CASTELLANI, Fernando Ferreira. **O Imposto sobre a Renda e as deduções de natureza constitucional**. São Paulo: Noeses, 2015, p. 173. Veja-se também: FABO, Diego Marín-Barnuevo. **La protección del mínimo existencial en el ámbito del I.R.P.F.** Madrid: Colex, 1996, p. 42-45.

²⁰²⁶ PRZEPIORKA, Michell. **Limites...**, *op. cit.*, p. 12.

²⁰²⁷ Veja-se a subseção 5.4.2.2, *supra*.

²⁰²⁸ Como aliás entende a jurisprudência alemã, sobre a indedutibilidade de “despesas pessoais de manutenção de nível de vida, provocadas pela posição econômica ou social do contribuinte”. Cf. DERZI, Misabel de Abreu Machado. **Direito Tributário...**, *op. cit.*, p. 322.

²⁰²⁹ “A primeira questão que surge quando pensamos acerca da dedutibilidade de gastos com educação é por que esta é limitada, enquanto gastos com saúde são totalmente dedutíveis? Justifica-se tal distinção de tratamento à luz do regime constitucional de 1988, considerando-se que ambos estão elencados no rol de direitos sociais previstos no art. 6º?

A nosso ver, a resposta a essa questão deve ser negativa, mas não para que se permita a dedutibilidade integral de gastos com educação [...], mas para que se limite a dedutibilidade de gastos com saúde. Isto porque entendemos que referidos gastos podem às vezes possuir um caráter misto, não se qualificando como um gasto básico, mas tendo notas de consumo”. Cf.

uso de padronizações pelas médias, a evitar a investigação exaustiva de cada caso concreto em intensa individualização é permitida em nosso sistema constitucional, observadas as regras de resiliência, como expusemos. Mas há que atentar ao seguinte: em observância à regra de **metonimização**, o valor do limite de dedutibilidade deve corresponder à média real de gastos com educação, e não a montante irrisório, sendo o que também afirma EDUARDO ROCHA.²⁰³⁰ A nosso ver, a validade da técnica, observado o real padrão médio, dependeria de forma complementar da possibilidade de **impugnação**, atendendo à **dialogicidade**, a permitir a comprovação de que o limite não atende ao padrão.²⁰³¹ Aqui o papel da **proporcionalidade/razoabilidade** transparece de forma lídima na avaliação da intensidade da **metonimização**.²⁰³² Em síntese:

QUADRO 34 - LIMITES PARA O TETO DE DEDUÇÃO COM EDUCAÇÃO NO IRPF

Competência	Hierarquização	Motivação	Coerência Horizontal	Coerência Vertical	Metonimização	Dialogicidade	Proporcionalidade de Razoabilidade
Instituição Legal (8º, II, “b”, da Lei 9.250/95)	Inexistência de requisitos em norma geral em matéria tributária	Simplex	Atendida	Atendida	Verificável com base na real média de mercado (padronização substancial)	Postergada (Impugnação)	Verificável no caso concreto

PRZEPIORKA, Michell. **Limites...**, *op. cit.*, p. 13.

²⁰³⁰ ROCHA, Eduardo Moraes da. **Teoria...**, *op. cit.*, p. 146-147. Note-se que mesmo do ponto de vista global, não faria sentido que escolhas individuais potestativas não atendessem a uma noção de Solidariedade social: ora, o Estado oferece educação pública – de má qualidade nos dias atuais, mas oferece. Há escolas privadas dentro do valor médio de mercado e há outras de elite, com valores de mensalidade muito fora do padrão. Ao deduzir do IRPF de um contribuinte os valores de uma escola fora do valor padrão de mercado que ele escolheu livremente, tendo como opções o ensino público e escolas com valor médio, tem-se, pragmaticamente, o financiamento estatal do ensino privado de forma integral, em prejuízo do próprio financiamento do ensino público, perpetuando-se, em tese, o destino da má qualidade deste último e, caso se queira adentrar nesse tipo de raciocínio, a manutenção da concentração de renda numa determinada camada populacional de forma intergeracional. Vale dizer, mesmo de um ponto de vista extrafiscal, é possível sustentar-se a limitação das deduções com ensino, dentro de médias razoáveis, como uma política fiscal que atende à Ordem Social em relação à educação. Afinal, a proteção, no caso, se dá em relação ao “mínimo vital” e não à manutenção de padrão de vida elevado. Nesse sentido, com diferentes nuances: TEIXEIRA, Daniel Alves. **Praticidade...**, *op. cit.*, p. 165-168; PAULA, Daniel Giotti de. **A Praticabilidade no Direito Tributário: controle...**, *op. cit.*, p. 393-395.

²⁰³¹ “O grande problema que se vislumbra em relação aos gastos com educação é o valor da parcela dedutível permitida por Lei, que não se coaduna com os valores normalmente praticados no mercado pelos particulares e às vezes é inclusive inferior ao gasto que o próprio Estado possui na manutenção de um aluno”. Cf. PRZEPIORKA, Michell. **Limites...**, *op. cit.*, p. 13. Sobre o tema, veja-se também: VIEIRA, José Roberto. **O IRPF...**, *op. cit.*, p. 204-213.

²⁰³² Esclarecemos que, pessoalmente, parece-nos claro que os valores atualmente vigentes como teto de deduções com gastos de educação no IRPF não se coadunam com os valores médios de mercado no Brasil. Contudo, a afirmação científica de algo nesse sentido demandaria profundidade de análise que não poderemos ter no momento.

FONTE: o autor (2019).

7.3.4 TRIBUTAÇÃO EM BASES CORRENTES, EXCLUSIVA NA FONTE OU EM SEPARADO NO IR E NA CSLL

Trataremos de mais alguns casos de praticabilidade referentes ao IR da pessoa natural e da jurídica, assim como da CSLL, que configuram Generalizações por padronização. Tratam-se da tributação em bases-correntes (“sistemática de antecipações do pagamento do tributo pela fonte pagadora à medida que os ganhos [...] são auferidos, antes da periodização da renda”)²⁰³³, a tributação exclusiva na fonte ou a tributação em separado, em que determinado ganho é excluído do ajuste anual (“a exigência do imposto se dá de maneira definitiva e o valor pago a esse título não integrará a apuração efetuada para efeito de ajuste anual”).²⁰³⁴

A tributação em bases correntes comporta-se como um conjunto de antecipações de pagamento antes da efetiva apuração do IR, a serem posteriormente compensados com o valor devido após a declaração de ajuste, podendo, inclusive, gerar direito a restituição.²⁰³⁵ Ela pode se dar por meio de retenção da fonte pagadora em alguns casos (em que se soma a técnica de **Delegação por Terceirização via Privatização**). Como afirma VIEIRA, a sistemática do IR retido na fonte é antiga no mundo e mesmo no Brasil.²⁰³⁶ A técnica também é caso em que existe permissão forte no Texto Constitucional para a praticabilidade tributária, tendo em vista as previsões dos artigos 157, I; 158, I e 159, § 1º, assim como no CTN (art. 45, Parágrafo Único), e, para o referido autor, encontra respaldo exatamente no Princípios da Eficiência e na praticabilidade tributária, visando eficiência e simplificação.²⁰³⁷ Ela pode aparecer, também, na obrigação de o próprio contribuinte realizar adiantamentos periódicos

²⁰³³ ROCHA, Eduardo Morais da. **Teoria...**, *op. cit.*, p. 179.

²⁰³⁴ COSTA, Regina Helena. **Praticabilidade...**, *op. cit.*, p. 305. Mary Elbe Queiroz aponta os seguintes casos de recolhimento antecipado no IR: a) a incidência na fonte - antecipações; b) a incidência exclusiva na fonte – pagamento em definitivo (resgate em operações financeiras, 13º salário); c) carnê-leão (contribuinte autônomo); d) incidência definitiva do IR em separado dos demais rendimentos (ganho de capital, ganho líquido no mercado de renda variável) e e) atividade rural. Cf. QUEIROZ, Mary Elbe. **Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza**. Barueri: Manole, 2004, p. 131-132.

²⁰³⁵ “A sistemática de ‘bases correntes’ como forma de tributação, tanto das pessoas físicas como das pessoas jurídicas, tem por escopo a tributação das rendas ou proventos à medida que esses vão sendo auferidos”. Cf. QUEIROZ, Mary Elbe. **Imposto...**, *op. cit.*, p. 134. Veja-se também: ROCHA, Eduardo Morais da. As limitações constitucionais impostas ao legislador na fixação do aspecto temporal do imposto de renda das pessoas físicas e jurídicas. **Revista Fórum de Direito Tributário – RFDT**. Belo Horizonte: Fórum, ano 8, n. 45, maio/jun. 2010, p. 4-5.

²⁰³⁶ VIEIRA, José Roberto. IR Fonte sobre pagamentos sem causa e a beneficiários não identificados: a presunção de um Estado mosquito. *In*: SOUZA, Priscila (org.); CARVALHO, Paulo de Barros (coord.). **Racionalização do Sistema Tributário**. XIV Congresso Nacional de Estudos Tributários. São Paulo: Noeses, 2017, p. 652.

²⁰³⁷ VIEIRA, José Roberto. **IR Fonte...**, *op. cit.*, p. 652-653.

a serem posteriormente englobados num ajuste, como ocorre no caso do carnê-leão do IRPF, no IRPJ lucro real com opção anual e também na CSLL.²⁰³⁸

A nosso ver, a técnica é válida. Com efeito, há a observância da **competência** pelas previsões constitucionais e legais pertinentes, da **hierarquização**, pelo atendimento das previsões constitucionais e das normas gerais em matéria tributária, da **motivação** padrão com base na Eficiência, da **coerência horizontal e vertical** assim como atende-se à **metonimização** (o ganho é indício da renda futura, é inferência possível) e à **dialogicidade postergada**, via **impugnação** (por meio da própria declaração de ajuste, em que o contribuinte poderá comprovar sua efetiva renda somando ao cálculo os valores já antecipados).²⁰³⁹ Em rigor, trata-se de mais um caso de “fato gerador presumido” sujeito a restituição se não confirmado, que pode ser reconduzido à norma de competência do art. 150, § 7º, da CF/88, que, a despeito de um precedente do STF e do entendimento de CRISTIANE PIRES, não nos parece limitado ao caso do ICMS-Substituição Tributária, ainda que seja essa sua gênese histórica.²⁰⁴⁰

Já os casos da tributação exclusiva na fonte e a “em separado”, que prescindem do ajuste anual, são mais polêmicos. Tratando do IR, SACHA CALMON alude a “duvidosa constitucionalidade” no caso da incidência única e final; REGINA HELENA COSTA afirma ser um mau exemplo de praticabilidade a tributação em separado no IR.²⁰⁴¹ Em face do considerável número de rendimentos sujeitos a tratamento diferenciado, MICHELL PRZEPIORKA coloca até mesmo em dúvida a existência de um sistema global de tributação no Imposto sobre a Renda brasileiro, afirmando que desde que exista um critério de diferenciação respaldado na Constituição, isso não seria ilícito.²⁰⁴²

Nota-se que o recorte de uma parcela da renda para tributação em separado funciona como uma presunção: o rendimento isolado é signo de possível renda no exercício. Assim sendo, consideraríamos possível sua instituição por lei como presunção absoluta se houvesse direito de opção do contribuinte, atendendo à **dialogicidade prévia** ou a sua criação como presunção relativa, permitindo-se o ajuste anual o que levaria à sua redução à sistemática das bases correntes. É exemplo o que ocorre no caso da retenção do IR no pagamento a beneficiários não identificados (art. 61, da Lei Federal n. 8.981/95), em que há a presunção

²⁰³⁸ PAULSEN, Leandro; VELLOSO, Andrei Pitten. **Contribuições: Teoria Geral...**, *op. cit.*, p. 247.

²⁰³⁹ Também considera a técnica válida, exemplificativamente: ROCHA, Eduardo Moraes da. **Teoria...**, *op. cit.*, p. 180-181.

²⁰⁴⁰ PIRES, Cristiane. **O tempo...**, *op. cit.*, p. 215-216. Veja-se também: Agravo Regimental no Agravo em Recurso Extraordinário – AgReg no ARE 805.859/RJ.

²⁰⁴¹ COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso...**, *op. cit.*, p. 296; COSTA, Regina Helena. **Praticabilidade...**, *op. cit.*, p. 305. Também considera tal técnica inválida: PIRES, Cristiane. **O tempo e o tributo: estudo semiótico do critério temporal da Regra-matriz de incidência tributária**. São Paulo: Noeses, 2018, p. 188-189.

²⁰⁴² PRZEPIORKA, Michell. **Limites...**, *op. cit.*, p. 9-10.

de que a operação se sujeita à incidência do IR, ocorrendo a tributação exclusiva na fonte, ou mesmo na tributação sobre o ganho de capital das pessoas físicas (art. 21, § 2º, da Lei Federal n. 8.981/95).²⁰⁴³ Na literalidade legal, tem-se uma presunção absoluta, o que, prontamente, rechaçaríamos por ofensa à **dialogicidade** – ainda que haja *a priori* a **metonimização**.²⁰⁴⁴ Aqui, a redução da revisão a uma presunção relativa se faz de rigor e é essa a interpretação sistemática realizada, no exemplo, por VIEIRA, opinião que poderíamos estender a todos os demais casos, salvo se houvesse prévio direito de opção a garantir a **Dialogicidade prévia**.²⁰⁴⁵

De qualquer modo, seja qual for o método, sob a perspectiva do agente obrigado à retenção, em que transparece caso de praticabilidade por **Delegação (Terceirização por Privatização)**, há, obviamente, que se atentar para a regra da **neutralidade**.²⁰⁴⁶

Em síntese:

QUADRO 35 - LIMITES PARA A TRIBUTAÇÃO EM BASES CORRENTES NO IR E NA CSLL

Competência	Hierarquização	Motivação	Coerência Horizontal	Coerência Vertical	Metonimização	Dialogicidade	Proporcionalidade de Razoabilidade
Autorização Legal	Inexistência de requisitos em norma geral em matéria tributária	Simples	Atendida	Atendida	Atendida	Postergada (Impugnação)	Atendida

FONTE: o autor (2019).

²⁰⁴³ VIEIRA, José Roberto. **IR Fonte...**, *op. cit.*, p. 665-666.

²⁰⁴⁴ VIEIRA considera inexistir esse requisito, porque o pagamento a beneficiários não identificados pode ter se dado em casos nos quais não haveria a incidência do IR, ou seja, do fato indiciário pode inferir-se o fato indiciado ou outros, não havendo uma única possibilidade. Isso é real, mas não nos parece impedir a validade da presunção pois ainda há metonimização: há a probabilidade de que seja uma operação com incidência do IR, havendo vínculo semântico possível – não sendo de se exigir, numa presunção, a “necessidade”, mas a mera “possibilidade”, em nosso entendimento. Os casos que não se amoldam à presunção seriam sanados pela regra complementar da Dialogicidade, ou, simplesmente, pela indicação dos beneficiários ou da causa do pagamento. Cf. VIEIRA, José Roberto. **IR Fonte...**, *op. cit.*, p. 677.

²⁰⁴⁵ *Ibidem*, p. 674.

²⁰⁴⁶ Não sem razão obtempera GRUPENMACHER que no caso do art. 26 da Lei Federal n. 10.833/03, que trata da obrigação de retenção do IR na fonte no caso de ganho de capital na operação de venda de imóvel a não residente no Brasil, o procurador responsável pelo negócio em território nacional somente poderia ser obrigado a cumprir a obrigação se houver a transferência do numerário correspondente por parte do adquirente. Cf. GRUPENMACHER, Betina Treiger. Incidência do Imposto de Renda sobre o ganho de capital auferido por não-residentes. *In*: BARRETO, Aires Fernandino *et al.* **Interpretação e Estado de Direito**: Congresso do IBET. São Paulo: Noeses, 2006, p. 42.

QUADRO 36 - LIMITES PARA A TRIBUTAÇÃO EXCLUSIVA NA FONTE OU EM SEPARADO NO IR E NA CSLL

Competência	Hierarquização	Motivação	Coerência Horizontal	Coerência Vertical	Metonimização	Dialogicidade	Proporcionalidade de Razoabilidade
Instituição Legal	Requisitos previstos na constituição e em norma geral em matéria tributária	Simplex	Atendida	Atendida	Atendida	Necessidade de Dialogicidade prévia (Consensualização) ou de convolação em presunção relativa	Verificável no caso concreto

FONTE: o autor (2019).

7.3.5 LUCRO PRESUMIDO NO IRPJ E NA CSLL

Tem-se no regime do lucro presumido para o IRPJ e para a CSLL uma antiga técnica de praticabilidade tributária, já prevista para o imposto no próprio CTN (art. 44) e regulada atualmente pelos artigos 2º e 25 da Lei Federal n. 9.430/96.²⁰⁴⁷ O lucro presumido é nítida expressão de praticabilidade tributária, por seu intuito de “facilitar, simplificar e agilizar a apuração da base de cálculo” dos tributos em questão, por meio de “simples aplicação de percentuais fixados na lei sobre o valor bruto das receitas/ingressos”.²⁰⁴⁸ Trata-se de um bom método, pela possibilidade de opção do contribuinte, segundo SACHA CALMON, DANIEL TEIXEIRA, REGINA HELENA COSTA, SÉRGIO SAAD, PAULO AYRES BARRETO, DANIEL GIOTTI DE PAULA e EDUARDO ROCHA, que o vê como um exemplo de confiança sistêmica.²⁰⁴⁹

²⁰⁴⁷ LELIANA VIEIRA e CARLOS PAIVA apontam o embrião do atual regime do lucro presumido no art. 3º da Lei nº 2.354/54 e posteriormente no art. 25 da Lei n. 4.357/64, no Decreto-Lei n. 1.350/74 e Lei n. 6.468/77. Cf. VIEIRA, Leliana de Pontes; PAIVA, Carlos Emanuel. **Lucro Presumido: Regime de Tributação**. São Paulo: Resenha Tributária, 1992, p. 1.

²⁰⁴⁸ QUEIROZ, Mary Elbe. Apuração da base de cálculo do IRPJ e da CSLL: a desconsideração de 100% dos custos e despesas. Obrigatoriedade do arbitramento do lucro. In: BARRETO, Aires Fernandino *et al.* **Interpretação e Estado de Direito: Congresso do IBET**. São Paulo: Noeses, 2006, p. 628. Veja-se também: FILLIPO, Luciano Gomes. **A Performance...**, *op. cit.*, p. 218; TEIXEIRA, Daniel Alves. **Praticidade...**, *op. cit.*, p. 160; QUEIROZ, Mary Elbe. **Imposto...**, *op. cit.*, p. 143-145 e 151-152; TEDESCO, Paulo Camargo. A inconstitucionalidade da irretratabilidade imposta à opção pelos regimes de tributação do imposto de renda. **Revista Tributária e de Finanças Públicas**, São Paulo: RT, ano 12, n. 58, set./out. 2004, p. 108; FUSO, Rafael Correia. **Tributação das Securitizadoras de Títulos e Valores Mobiliários**. São Paulo: Noeses, 2017, p. 162-164.

²⁰⁴⁹ COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso...**, *op. cit.*, p. 241; TEIXEIRA, Daniel Alves. **Praticidade...**, *op. cit.*, p. 160; COSTA, Regina Helena. **Praticabilidade...**, *op. cit.*, p. 257-259; SAAD, Sergio Sydionir. **Simplificação...**, *op. cit.*, p. 166-169; BARRETO, Paulo Ayres. **Imposto...**, *op. cit.*, p. 93; PAULA, Daniel Giotti de. **A Praticabilidade no Direito Tributário: controle...**, *op. cit.*, p. 425; ROCHA, Eduardo Moraes da. **Teoria...**, *op. cit.*, p. 174-175.

Trata-se de caso de **Generalização por Padronização**, pois o lucro presumido afasta-se do “chamado lucro real (total das receitas/ingressos menos os custos e despesas despendidos para obter a receita)” que “é a única forma de se apurar o concreto e verdadeiro resultado” para a “exata mensuração da base de cálculo do IRPJ”.²⁰⁵⁰ O mesmo regime e os mesmos parâmetros são aplicáveis à CSLL.²⁰⁵¹ No caso do regime do lucro presumido, a apuração se dá sobre base de cálculo estimada, por meio da receita bruta da empresa.²⁰⁵²

Além da observância dos limites de **competência** (inclusive com autorização expressa na legislação nacional), **motivação** padrão com base no Princípio da Eficiência e **coerência horizontal e vertical**, tem-se a observância das regras de **metonimização** (há inferência entre o “auferir faturamento/receita” e o “auferir renda”) e de **dialogicidade prévia**, por opção do contribuinte via **consensualização**. A necessidade de o regime especial ser aplicado no caso de opção do contribuinte – a observância da **dialogicidade** – para a validade da técnica é apontada pela doutrina.²⁰⁵³ Apesar de se tratar de opção irretratável para o exercício, nos termos do art. 26 da mencionada lei federal em conjunto com o art. 13, § 1º, da Lei Federal n. 9.718/98, como já expusemos no momento próprio, isso não invalida a técnica, como também o afirmam EDUARDO ROCHA, FLORENCE HARET, THIAGO ROCHA, DANIEL GIOTTI DE PAULA e SÉRGIO SAAD.²⁰⁵⁴ O contribuinte possui total poder de escolha quanto ao método

²⁰⁵⁰ QUEIROZ, Mary Elbe. **Apuração...**, *op. cit.*, p. 621. Sobre o conceito de renda, veja-se exemplificativamente: COSTA, Valterlei A. da. Limitação à compensação de prejuízos fiscais na apuração do IRPJ: esconsa, mas constitucional. **Revista ABRADT Fórum de direito tributário — RAFDT**, Belo Horizonte: Fórum, ano 02, n. 04, p.267-287, jul./dez. 2018; COSTA, Valterlei A. da; LINHARES, Rosicléia Macedo. Conceito de renda: lucro ou acréscimo patrimonial? Argumentando com as consequências. **Revista ABRADT Fórum de direito tributário — RAFDT**, Belo Horizonte: Fórum, ano 02, n. 03, p.221-237, jan./jun. 2018; GONÇALVES, José Artur Lima. **Imposto sobre a renda...op. cit., passim**; BARRETO, Paulo Ayres, **Imposto sobre a renda...op. cit., passim**; CASTELLANI, Fernando Ferreira. **O Imposto sobre a Renda...op. cit., passim**; QUEIROZ, Mary Elbe. **Imposto sobre a Renda...op. cit., passim**.

²⁰⁵¹ PAULSEN, Leandro; VELLOSO, Andrei Pitten. **Contribuições: Teoria Geral...**, *op. cit.*, p. 243.

²⁰⁵² Tal situação, por óbvio, causa estranheza aos cultores da língua “cultua” na dogmática tributária, por ser contrastante com o modo padrão de aplicação normativo. Exemplificativamente: “[...] os regimes de tributação Simples e lucro presumido, além de não se moldarem aos pressupostos materiais e formais ao nascimento de obrigação tributária, ofendem também o princípio da capacidade contributiva, que é o fator que exponencializa a impossibilidade de exigência de tributo que tenha dissonância entre seu aspecto material e sua base impositiva, irradiando, no plano axiológico, toda a nocividade dos aludidos regimes de tributação do Imposto de Renda”. Cf. TEDESCO, Paulo Camargo. **A inconstitucionalidade...**, *op. cit.*, p. 126.

²⁰⁵³ COSTA, Regina Helena. **Praticabilidade...**, *op. cit.*, p. 258; FERRAGUT, Maria Rita. **Presunções...**, *op. cit.*, p. 126; QUEIROZ, Mary Elbe. **Apuração...**, *op. cit.*, p. 629.

²⁰⁵⁴ Veja-se a subseção 6.4.4.2, *supra*. ROCHA, Eduardo Moraes da. **Teoria...**, *op. cit.*, p. 173-175; HARET, Florence. **Teoria...**, *op. cit.*, p. 638; ROCHA, Thiago Maia Nobre. **Praticidade...**, *op. cit.*, p. 136-137; PAULA, Daniel Giotti de. **A Praticabilidade no Direito Tributário: controle...**, *op. cit.*, p. 425; SAAD, Sergio Sydionir. **Simplificação...**, *op. cit.*, p. 168-169. Em sentido contrário, entendendo ser possível a modificação da opção: TEDESCO, Paulo Camargo. **A inconstitucionalidade...**, *op. cit.*, p. 126-133; FREITAS, Leonardo e Silva de Almendra. **Da viabilidade...**, *op. cit.*, p. 185-201; FERRAGUT, Maria Rita. **Presunções...**, *op. cit.*, p. 126-127; COSTA, Regina Helena. **Praticabilidade...**, *op. cit.*, p. 258. O STJ já se manifestou sobre o tema no REsp n. 751.389/RS.

de apuração e conhece, melhor do que ninguém, a situação de sua atividade podendo prever, de forma razoável, se obterá ou não lucro no exercício²⁰⁵⁵. Salvo em casos excepcionais, em que aplicável a teoria da imprevisão ou fato do príncipe, a irretratabilidade nos parece válida.²⁰⁵⁶ Em síntese:

QUADRO 37 - LIMITES PARA O IRPJ LUCRO PRESUMIDO

Competência	Hierarquização	Motivação	Coerência Horizontal	Coerência Vertical	Metonimização	Dialogicidade	Proporcionalidade de Razoabilidade
Instituição Legal	Requisitos previstos em norma geral em matéria tributária	Simples	Atendida	Atendida	Atendida	Dialogicidade prévia (Consensualização) Atendida	Verificável no caso concreto para fins de exclusão da irretratabilidade em casos excepcionais

FONTE: o autor (2019).

7.3.6 PRESUNÇÕES EM RELAÇÃO AO CRITÉRIO TEMPORAL DA HIPÓTESE TRIBUTÁRIA: A DECLARAÇÃO DE IMPORTAÇÃO NO IMPOSTO DE IMPORTAÇÃO E A EXIGÊNCIA DO ITBI ANTES DO REGISTRO IMOBILIÁRIO

Como visto, o limite nos casos de presunções em relação ao critério temporal da hipótese tributária é, *a priori*, o atendimento da **metonimização**, da existência de um juízo inferencial. Se a presunção também afetar diretamente a capacidade contributiva no caso concreto, com a determinação de pagamento de tributo em caso no qual não há a riqueza a ser tributada, deve ser possível, para a validade da presunção, a solicitação de devolução do

²⁰⁵⁵ “[...] sendo uma opção do contribuinte, só será adotada se refletir aproximadamente a sua base de cálculo real [...]”. Cf. TEIXEIRA, Daniel Alves. **Praticidade...**, *op. cit.*, p. 160.

²⁰⁵⁶ Em sentido semelhante: “A argumentação de validade jurídica de qualquer instituto não comporta a aceitação de ‘prejuízo’ ao Fisco, eis que este representa, em último grau, a própria sociedade e a coletividade. O fato é que o legislador adota contornos de praticidade para a aplicação da norma tributária em massa, devendo obrigatoriamente se aproximar da realidade e da capacidade contributiva, elegendo padrões de aproximação que devem ser legitimamente instituídos. Esses padrões refletem uma aproximação, mas não precisão, já que para tanto não seria necessária a utilização de um padrão. Nesse sentido, tal norma comporta um determinado nível de dissonância com a precisão do lucro real, admitido em margens razoáveis, sem oposição a qualquer das partes, nem ao contribuinte, nem ao Fisco. Além disso, admitir uma constante troca de regimes quando a estimativa não reflete exatamente o lucro real desafia a própria lógica do instituto, que perde a sua razão de existência e se torna novamente burocrático. Não significa dizer, contudo, que qualquer desvio do ano-calendário possa ser tolerado, especialmente quando o distanciamento do padrão com a realidade do caso concreto se revelar acintoso [...]”. Cf. TEIXEIRA, Daniel Alves. **Praticidade...**, *op. cit.*, p. 161-162.

valor eventualmente recolhido ou de anulação de eventual crédito constituído e não pago, num caso de **dialogicidade posterior**.

O registro da Declaração de Importação – DI foi eleito como o critério temporal no caso do Imposto sobre Importação para consumo pelo art. 23 do Decreto-Lei n. 37/66²⁰⁵⁷, num claro recorte de um procedimento composto de diversas fases. Diante do que é fixado pelo próprio ordenamento jurídico, em norma superior (o art. 19 do CTN²⁰⁵⁸), trata-se de uma presunção tributária, nítida **Generalização (Desconsideração por Abstração)**, que de um fato conhecido (o registro da DI) infere um fato provável já ocorrido ou que ocorrerá (a entrada no território nacional).

Parece-nos clara a observância da **metonimização**: infere-se que se houve o registro da DI pelo interessado, a entrada no território nacional ocorreu ou ocorrerá.²⁰⁵⁹ Se ainda não ocorreu, o pagamento exigido poderia configurar lesão à Capacidade Contributiva se o fato não se confirmasse. A nosso ver, contudo, trata-se de situação reduzível a uma presunção relativa, sujeita a prova em sentido contrário, com respeito à **dialogicidade postergada (impugnação)**. Podemos vislumbrar como um caso calcado em permissão forte no Texto Constitucional, eis que não deixa de ser um “fato gerador presumido” (art. 150, § 7º, CF/88). Em síntese:

QUADRO 38 - LIMITES PARA A PRESUNÇÃO DO CRITÉRIO TEMPORAL DO FATO JURÍDICO TRIBUTÁRIO DO II

Competência	Hierarquização	Motivação	Coerência Horizontal	Coerência Vertical	Metonimização	Dialogicidade	Proporcionalidade de Razoabilidade
Instituição Legal	Limites do art. 19 do CTN	Simples	Atendida	Atendida	Atendida	Postergada (Impugnação)	Atendida

FONTE: o autor (2019).

²⁰⁵⁷ “Art. 23 - Quando se tratar de mercadoria despachada para consumo, considera-se ocorrido o fato gerador na data do registro, na repartição aduaneira, da declaração a que se refere o artigo 44”.

²⁰⁵⁸ “Art. 19. O imposto, de competência da União, sobre a importação de produtos estrangeiros tem como fato gerador a entrada destes no território nacional”.

²⁰⁵⁹ SOLON SEHN considera válida a previsão, seja por ser o registro antecipado uma faculdade do importador (na maior parte dos casos ele ocorre após à entrada em território nacional), seja porque a materialidade do imposto em questão exige a declaração da intenção de importação para consumo, só se materializando com a entrada física do produto mais a referida declaração. Cf. SEHN, Solon. **Imposto de Importação**. São Paulo: Noeses, 2016, p. 119-122. Em sentido contrário, considerando a previsão inconstitucional: HILÚ NETO, Miguel. **Imposto sobre importações e imposto sobre exportações**. São Paulo: Quartier Latin, 2003, p. 123-130.

Já a discussão sobre o tema da exigência do ITBI antes do registro imobiliário normalmente se dá com base na consideração da “transmissão imobiliária” como um “processo” – em que o legislador tributário poderia eleger qualquer um dos átomos – ou como “produto” – a transmissão encerrada pelo registro da operação, nos termos do artigo 1.227 do Código Civil, como parecem entender AIRES BARRETO²⁰⁶⁰ e o STJ.²⁰⁶¹ Na prática, a situação do ITBI é paradoxal: ele somente incidiria com o registro da transmissão, mas a transmissão somente se realiza com o seu prévio pagamento – por força da previsão de responsabilidade dos tabeliães a que alude o artigo 134, inciso VI, do CTN. CRISTIANE PIRES afirma peremptoriamente que, em face da previsão do artigo 110 do CTN, a transmissão somente ocorre com o registro, que é o critério temporal por excelência no caso do ITBI.²⁰⁶² ALBERTO MACEDO pensa diferente, por enxergar na hipótese a possibilidade normativa de uma presunção.²⁰⁶³

A questão, parece-nos, se resolve pelo cotejo entre a forma padrão de aplicação da norma de incidência do ITBI e sua forma simplificada, com técnica de praticabilidade calcada em **Generalização (Desconsideração por Abstração)**. Diante do que prevê a legislação civil, não há dúvida de que o critério temporal do referido imposto somente ocorreria com o registro da transmissão. Isso não impede, contudo, o uso de abstração (presunção) com base em elementos do “processo” de transmissão. Note-se: se foi formulada escritura de compra e venda de um imóvel, assume-se que haverá o seu efetivo registro – não se costuma lavrar tal ato por mera diversão. Há um liame inferencial razoável: há o atendimento à **metonimização**.

Referida padronização é derrotável: se não ocorrida a efetiva transmissão (uma presunção relativa, portanto); nada impede, em tal hipótese – incomum, diga-se de passagem –, a devolução do valor pago: eis a aplicação da Individualização do ponto de vista dinâmico, com a possibilidade de **impugnação (dialogicidade postergada)**. Cremos, juntamente com ALBERTO MACEDO, tratar-se de lúdica aplicação da norma de competência inserta no § 7º do artigo 150 da CF/88.²⁰⁶⁴

7.3.7 SUBSTITUIÇÕES DA CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA PATRONAL SOBRE A FOLHA

Há muitos casos de “substituição” da Contribuição Previdenciária Patronal - CPP incidente sobre a folha de pagamentos por uma incidência sobre a receita ou o faturamento ou parte deles. Todos eles, *a priori*, enquadrar-se-iam como **Generalizações**

²⁰⁶⁰ BARRETO, Aires Fernandino. **Curso de Direito...**, *op. cit.*, p. 291-292.

²⁰⁶¹ Veja-se o julgamento do REsp 12.546/RJ, Rel. Min. Humberto Gomes de Barros, Julg. 21.10.1992.

²⁰⁶² MACEDO, Alberto. **ITBI**: aspectos constitucionais e infraconstitucionais. São Paulo: Quartier Latin, 2010, p.234-240; PIRES, Cristiane. **O tempo...**, *op. cit.*, p. 208-216.

²⁰⁶³ MACEDO, Alberto. **ITBI...**, *op. cit.*, p. 227-240.

²⁰⁶⁴ MACEDO, Alberto. **ITBI...**, *op. cit.*, p. 234-236. Em sentido contrário: PIRES, Cristiane. **O tempo...**, *op. cit.*, p. 215-216.

(**Desconsiderações por Fabulação**) já que não atenderiam à regra de resiliência da Metonimização, enquadrando-se como claras ficções no âmbito de normas de incidência tributária. Há que se atentar, contudo, para o fato de que a EC n. 42/2003 incluiu o § 13 ao art. 195 da CF/88, permitindo expressamente esse tipo de “substituição”, no que criou uma nova regra de competência tributária que prescinde da discussão acerca da fabulação tributária.²⁰⁶⁵

Analisamos o tema quando tratamos do Simples Nacional em outro trabalho, entendendo que essa técnica, que pareceria aprioristicamente inválida por inobservância do liame lógico com a norma de competência constitucional – ou seja, falta de **metonimização** –, na realidade poderia ser reduzida, em reconstrução racional, a uma isenção da CPP conjuntamente com a criação de um adicional de COFINS, contribuição que teria a mesma destinação de recursos e que estaria no âmbito de competência tributária federal, o que tornaria válida a técnica.²⁰⁶⁶

Contudo, não podemos subscrever integralmente o mesmo entendimento, por uma simples razão, que nos trouxe uma nova reflexão sobre o tema: a destinação dos valores arrecadados não é exatamente a mesma entre a CPP e a COFINS. A primeira destina-se à Seguridade Social, é verdade, mas especificamente ao âmbito da Previdência Social, a segunda destina-se à Seguridade Social como um todo, inclusive a Previdência, mas abarcando despesas da Assistência Social e da Saúde Pública (art. 194, CF/88). Modificando-se a destinação, ainda que parcialmente, com uma vinculação extra e específica à Previdência, há, na realidade, uma nova contribuição social sobre a receita/faturamento, e não um adicional da COFINS. Ora, assim sendo, a criação de nova contribuição sobre a receita sobreposta à já existente configuraria não um *bis in idem* permitido constitucionalmente, mas a tentativa de se furtar da observância dos requisitos para o exercício da competência residual em relação às contribuições, inclusive descumprimento o requisito do art. 154, I, da CF/88 ao repetir as mesmas materialidades e bases de cálculo, não atendendo a regra da resiliência da Coerência vertical. A situação somente se modificou após a inclusão do já mencionado § 13 ao artigo 195 da Constituição. Ademais, haveria um problema adicional, relativo à fundamentação legal para a diferenciação entre contribuintes “empregadores”: qual o critério de *discrímen* que permitiria o tratamento desigual, sem ofensa ao art. 150, II, CF/88? O problema persistiria mesmo após a inclusão do § 13 ao art. 195 da CF/88, com uma lesão à **coerência horizontal**.

²⁰⁶⁵ Partiremos aqui da presunção de constitucionalidade da referida modificação por Emenda Constitucional.

²⁰⁶⁶ CUNHA, Carlos Renato. **O Simples Nacional...**, *op. cit.*, p. 369-379.

Alguns dos casos em que essa técnica legislativa foi adotada, antes da EC 42/2003, são os dos clubes de futebol (art. 22, § 6º, “a”, Lei n. 8.212/91), da pessoa jurídica dedicada à produção rural (art. 25, I e II da Lei n. 8.870/98) e da agroindústria (art. 22-A da Lei n. 8.212/91)²⁰⁶⁷ e do empregador rural pessoa física (art. 25 da Lei 8.212/91)²⁰⁶⁸; após a referida Emenda, tem-se como exemplos o próprio Simples Nacional (LC 123/2006) e a famosa “desoneração da folha de pagamentos” para empresas de tecnologia da informação e comunicação, empresas do setor hoteleiro e diversos outros casos (Lei Federal n. 12.546/2011). Para LEANDRO PAULSEN, todas as previsões anteriores à EC n. 42/2003 são inválidas, com o que temos que assentir, pela falta de atendimento da regra de resiliência da **coerência vertical**, se vistas como técnicas de praticabilidade tributária.²⁰⁶⁹ Após o advento de referida Emenda, o que se tem é uma nova hipótese de competência tributária, um *bis in idem* permitido constitucionalmente, com uma condição: a isenção da CPP calculada sobre a folha de salários. A questão que se impõe, então, é o atendimento à regra de **coerência horizontal** e da **motivação** qualificada para a discriminação entre contribuintes, que parece ser bastante factível no caso do Simples Nacional, em face das previsões do art. 179 e do art. 146, III, “d” da CF/88, mas consideravelmente discutível nos demais casos.

O caso da Lei n. 12.546/2011 é interessante porque a “substituição” – que seria a nosso ver aprioristicamente válida em relação à previsão do § 13 do art. 195 da CF/88 quanto à outorga de uma nova materialidade à competência tributária da referida contribuição (receita/faturamento), mas consideravelmente discutível do ponto de vista da **coerência horizontal** –, teve por justificativa o tratamento simplificado ao contribuinte. Vale dizer, não seria uma pura técnica de praticabilidade nos termos em que o definimos, mas, também, de atendimento a interesses dos contribuintes em relação à desoneração da folha para a criação de empregos, um caso de “tratamento simplificado”. Ora, uma tal motivação vincula o

²⁰⁶⁷ Sobre esse específico ponto, veja-se, exemplificativamente: LOUBET, Leonardo Furtado. O STF, o Funrural e seus desdobramentos na tributação das agroindústrias e das agropecuárias. In: SOUZA, Priscila (org.); CARVALHO, Paulo de Barros (coord.). **Racionalização do Sistema Tributário**: XIV Congresso Nacional de Estudos Tributários. São Paulo: Noeses, 2017, p. 721-745.

²⁰⁶⁸ CUNHA, Carlos Renato. A contribuição previdenciária patronal do empregador rural pessoa física (Funrural) incidente sobre a venda da produção rural: a inconstitucionalidade reconhecida pelo STF no julgamento do tema 202 de Repercussão Geral no cotejo da Lei 8.540/92 e o texto original da Constituição de 1988. In: CLÈVE, Clèmerson Merlin; KENICKE, Pedro Henrique Gallotti (coord.). **Teses Jurídicas dos Tribunais Superiores**: Direito Constitucional. São Paulo: RT, 2017. v. 2., p. 198-206; FERREIRA NETO, Arthur M. A declaração de inconstitucionalidade da chamada “contribuição do Funrural” pelo STF e a inviabilidade de sua cobrança com base na Lei 10.256/01. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo: Dialética, n. 183, dez. 2010, p. 9-27; CARDOSO, Oscar Valente. O contribuinte do Funrural Após o julgamento do RE 363.852 pelo STF. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo: Dialética, n. 181, p. 116-124, out. 2010, p. 116-124; ÁVILA, Humberto. Contribuição social do produtor rural pessoa física. Lei nº 8.540/92. Incidência sobre o resultado da comercialização da produção. Exame de constitucionalidades relativo às regras de competência e aos princípios da igualdade e da proibição de confisco. **Revista Dialética de Direito Tributário**. São Paulo: Dialética, n. 126, mar. 2006, p. 87-101.

²⁰⁶⁹ PAULSEN, Leandro; VELLOSO, Andrei Pitten. **Contribuições**: Teoria Geral..., *op. cit.*, p. 143.

legislador, e é de se supor que os casos em que o efeito ilocucionário buscado não se verificasse – em que houve oneração do contribuinte e não a desoneração – levariam à impossibilidade de aplicação da técnica – que era obrigatória aos contribuintes nela enquadrados – por ofensa à Capacidade Contributiva.

Em síntese:

QUADRO 39 - LIMITES PARA A SUBSTITUIÇÃO DA CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA ANTES DO § 13 AO ART. 195 DA CF/88

Competência	Hierarquização	Motivação	Coerência Horizontal	Coerência Vertical	Dialogicidade	Neutralidade	Proporcionalidade de Razoabilidade
Instituição Legal	Limites do art. 195 da CF/88 e do art. 110 do CTN	Motivação qualificada (tratamento diferenciado)	Verificável conforme motivação do tratamento diferenciado	Não atendida (inexistência de competência tributária no particular)	Não atendida	Não atendida	Verificável no caso concreto

FONTE: o autor (2019).

QUADRO 40 - LIMITES PARA A OS CASOS DA “DESONERAÇÃO DA FOLHA” APÓS LEI 13.161/2015

Competência	Hierarquização	Motivação	Coerência Horizontal	Coerência Vertical	Dialogicidade	Neutralidade	Proporcionalidade de Razoabilidade
Instituição Legal	Limites do art. 195 da CF/88 e do art. 110 do CTN	Motivação qualificada (tratamento diferenciado)	Verificável conforme motivação do tratamento diferenciado	Atendida (§ 13 do art. 195, CF/88)	Prévia (Consensualização)		Verificável no caso concreto

FONTE: o autor (2019).

7.3.8 INCIDÊNCIA DO IPI E DO ICMS ENTRE ESTABELECIMENTOS DA MESMA PESSOA JURÍDICA

Tanto no caso do IPI (art. 51, Parágrafo Único do CTN) quanto no do ICMS (art. 12, I, LC 87/96) existe o chamado “princípio da autonomia dos estabelecimentos”, em que se consideram autônomos, para fins de tributação, os estabelecimentos de uma mesma pessoa jurídica. RICARDO LODI RIBEIRO considera tal previsão – e a decorrente incidência do ICMS, de que trata especificamente – constitucional, “como corolário do princípio da não cumulatividade, e regra mais adequada à partilha de receitas entre os entes federativos, à neutralidade econômica, e à praticabilidade exigida pela necessidade de maior controle fiscal sobre a circulação de bens”.²⁰⁷⁰

Note-se que na hipótese há uma ficção de segundo grau dentro de uma ficção sistêmica: cria-se uma autonomia jurídica (uma nova *persona* para fins tributários) no seio de uma pessoa jurídica.²⁰⁷¹ Tal criação, numa situação ideal, não afetaria a capacidade contributiva em face da aplicação da não-cumulatividade, a dar-lhe atendimento à regra de resiliência da **neutralidade**. Note-se que, para o IPI e para o ICMS incidente em operações internas ao território de um Estado-membro, não haveria que se falar, nem mesmo, de vedação de modificação de conceitos de direitos privados, sendo inaplicável a vedação do artigo 110 do CTN, por inexistir conflitos de competência tributária, razão pela qual não haveria ofensa à **hierarquização** ou à **competência**.²⁰⁷²

Já em relação ao ICMS atinente a operações envolvendo estabelecimentos situados em diferentes Estados-membros, poder-se-ia afirmar que a previsão do artigo 2º da LC 87/96 serviria como regra de resolução de conflitos de competência (art. 146, I, CF/88), compartilhando a receita entre os Estados de origem e de destino da mercadoria. Não à toa, tal regra é veiculada por meio de lei complementar. Em tal hipótese a situação é mais complexa: ainda que seja o mesmo contribuinte (pessoa jurídica), o impacto se daria pela circulação da mercadoria dentro do território do Estado de origem sem a incidência do ICMS e, conseqüentemente, sem que lhe fosse repassado o proporcional quinhão. Vale dizer: haveria a saída da mercadoria das fronteiras estaduais (exportação), mas, por tratar-se de estabelecimentos do mesmo contribuinte, sem incidência na operação, nada lhe caberia. Aqui parece ter havido a adoção de uma **Generalização por Fabulação**, uma ficção (personalização para fins tributários de um estabelecimento de pessoa jurídica) com o intuito

²⁰⁷⁰ RIBEIRO, Ricardo Lodi. A Base de Cálculo do ICMS em Operações Interestaduais entre Estabelecimentos do Mesmo Titular. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo: Dialética, n. 227, ago. 2014, p. 102.

²⁰⁷¹ Tal autonomia produz efeitos em relação à forma de controle contábil e de cumprimento das obrigações tributárias, situação em que não vislumbramos óbices de ordem constitucional para o uso da técnica. O ponto problemático é o da incidência tributária em relação à circulação de produtos/mercadorias entre os estabelecimentos, objeto de nossa análise.

²⁰⁷² Ainda serviria tal previsão para facilitar a identificação dos estados e municípios de origem das operações para fins de repartição de receitas do ICMS e do IPI (artigos 158, § 4º e 159, II, e § 3º da CF/88).

de se tornar prática o *telos* de divisão do montante da operação entre o Estado de origem e o de destino.²⁰⁷³ Eis uma técnica de praticabilidade de finalidade financeira com reflexos tributários.²⁰⁷⁴ Fato é que a saída da mercadoria das fronteiras de um Estado e sua entrada em outro, ainda que entre estabelecimentos do mesmo contribuinte, é causa de possível e esperado conflito de competências tributárias. E, cumprindo o papel de dirimir tal potencial conflito, o legislador nacional resolveu por dividir as operações fictamente em duas – e, aqui, nos parece, sem ofender ao art. 110 do CTN.

Veja-se que do ponto de vista da capacidade contributiva do contribuinte não haveria que se falar de lesão, se atendido o correto creditamento em atenção à não-cumulatividade: o esperado é que o IPI e o ICMS da operação entre estabelecimentos seja creditado no que esteja localizado do Estado de destino, neutralizando a operação do ponto de vista econômico. Trata-se, portanto, de uma ficção que por vias tortas trata de divisão de receitas financeiras por meio de operação ficta de cunho formal, que, em realidade, divide a mesma operação entre dois diferentes sujeitos ativos, beneficiando o Estado de origem, acabando por afetar a questão do critério material do tributo.²⁰⁷⁵

Em ambas as hipóteses, o problema que se põe é de outra índole: é que a consideração de que a transferência entre estabelecimentos autônomos – mas que, pertencendo à mesma pessoa jurídica, não levaria à modificação de domínio da mercadoria – afetaria a materialidade de tais impostos com outra ficção: a de que a circulação fora realizada no seio de uma operação jurídica de compra-e-venda, quando não o foi.²⁰⁷⁶ Vale

²⁰⁷³ Note-se que para IVES GANDRA MARTINS e FÁTIMA SOUZA, diferentemente da mera circulação física entre estabelecimentos de uma pessoa jurídica dentro do território de um mesmo Estado-membro, quando a saída da mercadoria se dá para estabelecimento localizado em outro Estado-membro, há a incidência do ICMS em face dos reflexos financeiros entre as unidades federativas. Cf. MARTINS, Ives Gandra da Silva; SOUZA, Fátima Fernandes Rodrigues de. ICMS. Transferência de Mercadorias entre Estabelecimentos da mesma empresa situados em diferentes unidades da federação. Base de Cálculo. Lei Complementar nº 87/1996, Art. 13, Parágrafo 4º, I. Conceito de Valor da Entrada Mais Recente. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo: Dialética, n. 215, ago. 2013, p. 163-164.

²⁰⁷⁴ Trata-se de uma técnica de praticabilidade porque torna o alcance do objetivo legal mais prático, mas haveria outras possibilidades, quiçá mais custosas e complexas em relação ao controle, mormente no período histórico em que a informatização não existia ou não era tão intensa.

²⁰⁷⁵ Como afirma SAMPAIO DÓRIA: “[n]a tarefa seletiva do poder competente para tributar, com exclusividade, objetos vinculados a mais de uma jurisdição territorial, a alternativa à adoção das fórmulas alvitadas [uso de elementos de conexão diversos] será a de decompor a atividade tributada em tantas frações quantas forem as jurisdições em que se ramifique, e outorgar a cada uma delas o quinhão que lhe toque proporcionalmente gravar.” Cf. SAMPAIO DÓRIA, Antonio Roberto. *Direito Constitucional Tributário e “Due Process of Law”*. 2. ed, rev. Rio de Janeiro: Forense, 1986, p. 98 [esclarecemos entre colchetes]. Sobre o tema, veja-se também: BRITTO, Lucas Galvão de. *O lugar...*, *op. cit.*, p. 148-150.

²⁰⁷⁶ “É bom também esclarecermos, desde logo, que tal ‘operação relativa à circulação de mercadorias’ só pode ser jurídica (e não meramente física), o que, evidentemente, pressupõe a transferência, de uma pessoa a outra e pelos meios adequados, da titularidade de uma mercadoria [...]. Ressaltamos, ainda, que a circulação de mercadorias apta a desencadear a tributação por meio do ICMS demanda a existência de uma operação (negócio jurídico) onerosa, envolvendo um alienante

dizer, não poderia haver a incidência do IPI e do ICMS com a mera saída física da mercadoria.²⁰⁷⁷ Desse modo, a ofensa dá-se em relação à regra da **coerência vertical**.²⁰⁷⁸ Em síntese:

QUADRO 41 - LIMITES PARA A INCIDÊNCIA DO IPI E DO ICMS ENTRE ESTABELECIMENTOS

Competência	Hierarquização	Motivação	Coerência Horizontal	Coerência Vertical	Dialogicidade	Neutralidade	Proporcionalidade de Razoabilidade
Instituição Legal	Limites do CTN	Motivação simples	Atendida	Não atendida	Postergada (Impugnação)	Atendida (não-cumulatividade)	

FONTE: o autor (2019).

7.4 CASOS DE SINTETIZAÇÃO: ELIPSES E AGLUTINAÇÕES QUE SIMPLIFICAM SEM OBSTAR A COMPREENSÃO E SITUAÇÕES DE CACOFONIA NORMATIVA FORMADA DE BARBARISMOS, VULGARISMOS E DE SANÇÕES POLÍTICAS

e um adquirente”. Cf. CARRAZZA, Roque Antonio. **ICMS...**, *op. cit.*, p. 43.

²⁰⁷⁷ Nesse sentido: CARRAZZA, Roque Antonio. **ICMS...**, *op. cit.*, p. 61-64; MELO, José Eduardo Soares de. **ICMS...**, *op. cit.*, p. 27-29. Veja-se também o teor da Súmula n. 166 do STJ: “Não constitui fato gerador do ICMS o simples deslocamento de mercadoria de um para outro estabelecimento do mesmo contribuinte”. Consignamos que CARRAZZA entende ser válida a tributação pelo ICMS na remessa da mercadoria entre estabelecimentos localizados em diferentes unidades da Federação, numa ficção válida para o bom atendimento do Princípio Federativo. Cf. CARRAZZA, Roque Antonio. **ICMS...**, *op. cit.*, p. 64-65.

²⁰⁷⁸ Há outros exemplos de ficções funcionando como metáforas jurídicas de péssimo gosto. Tem-se, por exemplo, a equiparação de estabelecimento comercial atacadista a industrial, para o fim de incidência do IPI, uma “má ficção jurídica”, nas palavras de VIEIRA, que tão bem demonstrou as razões de sua invalidade, ou mesmo a equiparação do comerciante-importador a industrial em relação às operações internas, também analisadas profundamente por CARRAZZA, BOTTALLO e HARET. Também de triste memória a fixação da base de cálculo presumida fixada pela redação original da Lei Federal n. 9.718/98, que em seu artigo 4º, Parágrafo Único, determinava a valoração do valor da venda de combustíveis no varejo pela multiplicação por 4 (quatro) do valor de venda nas refinarias, para fins da contribuição ao PIS e para a COFINS sujeita a substituição tributária “para a frente”. Cf. VIEIRA, José Roberto. Equiparações de estabelecimentos comerciais a industriais: ficções que tangem o divino ou que tocam o demoníaco? *In*: MACEDO, Alberto *et al.* **Direito Tributário e os novos horizontes do processo**. XII Congresso Nacional de Estudos Tributários. São Paulo: Noeses, 2015, p. 675-730; CARRAZZA, Roque Antonio; BOTTALLO, Eduardo Domingos. A Não-Incidência do IPI nas operações internas com mercadorias importadas por comerciantes (um falso caso de equiparação legal). **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo: Dialética, n. 140, maio 2007, p. 99-106; HARET, Florence. **Teoria...**, *op. cit.*, p. 674-678; PASTORELLO, Dirceu Antonio. Anotações sobre o regime de substituição tributária para frente, introduzido pela Lei 9.718/98: aplicável às contribuições para o Programa de Integração Social (PIS) e Contribuição ao Fundo de Investimento Social (COFINS). A introdução da incidência monofásica com alíquotas zero nas fases subseqüentes. **Revista Tributária e de Finanças Públicas**, São Paulo: RT, v. 11, n. 51, jul./ago. 2003, p. 150-168.

7.4.1 TRIBUTOS FIXOS: O CASO DO ISS, DO SIMEI E DAS TAXAS

Expusemos nos capítulos anteriores o entendimento de que é possível o uso dos chamados “tributos fixos” em nosso ordenamento jurídico, dentro de determinados parâmetros. Tomemos, aqui, três exemplos: o caso do ISS Fixo, o regime especial dos Microempreendedores Individuais e das taxas, iniciando por estas.

No caso dos **tributos vinculados**, que constituem típicos casos de **Sintetização (Abreviação por Contração)**, além das regras de resiliência gerais, pela possibilidade de **padronizações substanciais**, deve ser guardada a referibilidade (**metonimização**) à materialidade, assim como a possibilidade de **dialogicidade** e, de forma complementar, da **proporcionalidade/razoabilidade** dos valores quando cotejados com o custo da atividade estatal. Em suma: o valor fixo deve corresponder, aproximadamente, ao custo da atividade estatal para a prática do(s) ato(s), o que demanda motivação qualificada do ato normativo. Somente no caso concreto e com a análise da motivação e dos dados utilizados para a fixação do montante é que se poderá atestar a validade ou não da imposição.

É o caso, por exemplo, da taxa fiscalização da CVM, que apresenta valores fixos dentro de faixas que levam em consideração o patrimônio da sociedade anônima fiscalizada.²⁰⁷⁹ Há, nela, base de cálculo fixa em valor monetário, que já apresenta o montante estimado do custo da atividade estatal de polícia para cada uma das faixas de patrimônio, que servem de alíquota (critério de medição da atividade estatal). Há, portanto, **Sintetização por Abreviação (Contração)** referente à apresentação no texto legal do cálculo já realizado entre o custo da atividade estatal e a quantidade de atividade necessária para cada tipo de companhia, cabendo em cada caso concreto verificar-se a faixa em que se situa o contribuinte com a presunção de que a atividade estatal que lhe é cabível corresponde às diferenças de patrimônio líquido. Restará verificar se há atendimento à **metonimização** em relação ao montante fixado como base de cálculo para cada faixa, a exigir o exame da **razoabilidade/proporcionalidade**.²⁰⁸⁰ Em síntese:

QUADRO 42 – TAXAS FIXAS

²⁰⁷⁹ SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário**, *op. cit.*, p. 463-464. Veja-se também GODOI, Marciano Seabra de; CASTRO JÚNIOR, Paulo Honório. Considerações críticas sobre a nova taxa de controle, monitoramento e fiscalização das atividades de mineração em Minas Gerais (Lei Estadual nº 19.976, de 2011). **Revista Dialética de Direito Tributário**. São Paulo: Dialética, n. 209, fev. 2013, p. 119-120.

²⁰⁸⁰ Em sentido contrário: MARREY JÚNIOR, Pedro Luciano. Taxa – Base de Cálculo (Taxa instituída pela Lei 7.940/89, em favor da CVM). **Revista de Direito Tributário**, São Paulo: RT, ano 14, n. 51, jan./mar. 1990, p. 191-193.

Competência	Hierarquização	Motivação	Coerência Horizontal	Coerência Vertical	Desaglutinação	Metonimização	Dialogicidade	Proporcionalidade de Razoabilidade
Instituição Legal	Verificável no caso concreto	Qualificada	Pressuposta	Pressuposta	No caso concreto	Verificável no caso concreto (reflexo do custo da atividade estatal)	Postergada (Impugnação)	Verificável no caso concreto (em relação ao cotejo com o custo da atividade estatal)

FONTE: o autor (2019).

No caso dos **tributos não-vinculados**, em que se tem uma **Abreviação por Ocultação**, a situação é mais complexa. Há a necessidade de observância da regra de resiliência da **desaglutinação**, possibilitando-se a reconstrução racional da tributação *ad valorem* e podendo-se falar de validade da técnica desde que o resultado: a) se adeque a uma base de cálculo de tributo não-vinculado; b) indique que referida base de cálculo mede a riqueza tributada; c) indique que referida medida, somada à alíquota efetiva reconstruída racionalmente, promove uma razoável dosimetria da tributação; d) não promova desarrazoadas situações anti-isonômicas entre sujeitos passivos (**coerência horizontal**). Apesar de polêmicos, para REGINA HELENA COSTA e SEBASTIÃO ROLON NETO, todos os impostos fixos são um mau exemplo de praticabilidade tributária, incluindo o caso do ISS de que passaremos a tratar.²⁰⁸¹

O chamado “ISS Fixo” tem previsão no Decreto-Lei n. 406/68, que determina a sistemática diferenciada para o cálculo do ISS no caso de profissionais liberais, seja de forma individual ou em agrupamento em sociedades civis. O tema envolve, em primeira mão, o debate sobre os limites das normas gerais em matéria tributária e o Princípio Federativo, sobre o qual não nos aprofundaremos, consignando apenas nosso entendimento de que, sob tal perspectiva, o regime já seria inválido por ter o legislador complementar nacional ultrapassado os limites do art. 146, III, “a”, CF/88, ainda que adotando a teoria tricotômica – que não configura uma carta em branco ao legislador nacional – e colocando entre parênteses toda a discussão sobre a revogação ou não da previsão pela LC 116/03.²⁰⁸² O que nos interessa

²⁰⁸¹ COSTA, Regina Helena. **Praticabilidade...**, *op. cit.*, p. 304; ROLON NETO, Sebastião. O ISS Fixo e a Lei Complementar n. 116/2003. **Revista Tributária e de Finanças Públicas**, São Paulo: RT, ano 11, n. 53, nov./dez. 2003, p. 73-74. Vide subseção 5.5.4.2.1, *supra* (nota 1670).

²⁰⁸² O STJ entendeu que não ocorreu tal revogação ao julgar o REsp 713.752/PB. Sobre o tema, exemplificativamente: MELO, José Eduardo Soares de. ISS e Sociedades Uniprofissionais. In: MACEDO, Alberto *et al.* **Direito Tributário e os novos horizontes do processo**: XII Congresso do IBET. São Paulo: Noeses, 2015, p. 645-674; ROLON NETO, Sebastião. **O ISS...**, *op. cit.*, *passim*; SPRANGIM, Verônica. Imposto sobre Serviços – As sociedades profissionais e a Lei Complementar 116/2003. **Revista Tributária e de Finanças Públicas**, São Paulo: RT, ano 11, n.

tratar, aqui, é da técnica de **Sintetização**, calcada numa **Abreviação por Ocultação**, presente no chamado “ISS fixo” como expressão de praticabilidade tributária, que o STF já declarou constitucional em algumas oportunidades; vale dizer, o foco será sob a proteção dos direitos fundamentais do contribuinte, e não na aparente lesão ao Princípio Federativo, que consideramos presente.²⁰⁸³

Promovida a **desaglutinação** do ISS fixo para, por força do acarretamento linguístico, promover-se a reconstrução da base de cálculo e da alíquota, é muito difícil sustentar a validade da técnica sob os aspectos da **coerência horizontal** (a igualdade entre os contribuintes) e da **metonimização** (o atendimento à capacidade contributiva), ao menos em grande parcela dos casos.

Para facilitar a análise, imagine-se o exemplo de uma alíquota de 5% de ISS no modo padrão de aplicação (tributação *ad valorem*) diante de algumas bases calculadas mensais, cotejando-o com o valor fixo de R\$ 350,00 ao mês por profissional (as probabilidades seriam muitas):

QUADRO 43 - COMPARAÇÃO VALORES DO ISS

Base calculada	Valor do ISS mensal (5%)	Número de profissionais	Valor do ISS mensal (fixo)
R\$ 0,00	R\$ 0,00	1	R\$ 350,00
R\$ 1.000,00	R\$ 50,00	5	R\$ 1.750,00
R\$ 10.000,00	R\$ 500,00	10	R\$ 3.500,00
R\$ 100.000,00	R\$ 5.000,00	20	R\$ 7.000,00
R\$ 1.000.000,00	R\$ 50.000,00	50	R\$ 17.500,00

FONTE: o autor (2019).

Pode-se imaginar que exista, na média dos casos, uma relação entre o número de profissionais da sociedade e o tamanho do faturamento, mas essa é uma inferência contrafática em grande parte das situações. No exemplo do quadro, é possível verificar que um profissional liberal isolado ou uma sociedade com dois profissionais estariam recolhendo no ISS fixo um valor adequado à capacidade contributiva (de forma aproximada e que atenderia à razoabilidade de um cálculo por médias) apenas se o seu faturamento mensal de serviços fosse de R\$ 10 mil, o que ensejaria uma alíquota efetiva de 3,5% e de 7%, respectivamente. Com faturamento menor, estariam recolhendo montante muito superior à sua capacidade contributiva (inclusive na hipótese de não ter prestado serviços, a indicar uma completa falta de **metonimização** e de razoabilidade/proporcionalidade). Com faturamentos

53, nov./dez. 2003, p. 116-203, *passim*.

²⁰⁸³ Vejam-se como exemplos: RE 940.769, Rel. Min. Edson Fachin, Repercussão Geral, Julg. 24.04.2019; RE 236.604, Rel. Min. Carlos Velloso, Julg. 26.05.1999.

superiores, haveria quebra da **coerência horizontal** com prestadores de serviço que não fazem jus ao tratamento em questão, que recolheriam montante muito maior sem qualquer justificativa viável para o *discrímen* (ao menos, consideramos inexistir motivação qualificada a sustentar a quebra da igualdade, como, por exemplo, uma finalidade extrafiscal, apesar de termos encontrados alguns argumentos no sentido de ser necessário um tratamento benéfico às sociedades de profissionais que poderiam levar a uma tal conclusão).²⁰⁸⁴ Os exemplos poderiam se multiplicar com a combinação de diferentes resultados e a depender das alíquotas previstas para o regime ordinário.

Do ponto de vista do sujeito passivo, uma tal situação somente se sustentaria sem lesão à capacidade contributiva se houvesse o atendimento à **dialogicidade**, seja a prévia, com direito de opção, seja a postergada, com direito à impugnação e transformando a tributação fixa em derrotável. Do ponto de vista da igualdade entre contribuintes, haveria a necessidade de que a sistemática: a) fosse aplicável a todos, ainda que com direito de opção ou b) houvesse motivação qualificada para determinado tratamento diferenciado – que, no caso dos profissionais liberais é ao menos disputável, mormente quando em sociedades e ainda mais quanto maior for o número de profissionais da sociedade e o seu faturamento – e houvesse um piso mínimo e um teto máximo de faturamento para aplicação do regime fixo, preferencialmente com valores diferentes por faixas (o que atenderia de forma mais provável à razoabilidade/proporcionalidade e à capacidade contributiva). Em síntese:

QUADRO 44 – ISS FIXO

Competência	Hierarquização	Motivação	Coerência Horizontal	Coerência Vertical	Desaglutinação	Metonimização	Dialogicidade	Proporcionalidade de Razoabilidade
Instituição Legal	Verificável no caso concreto	Qualificada (Não atendida)	Não atende a depender da alíquota efetiva após a desaglutinação	Pressuposta	Possível	Não atende a depender da alíquota efetiva após a desaglutinação	Não atendida	Não atende a depender da alíquota efetiva após a desaglutinação

FONTE: o autor (2019).

O caso do Sistema de Recolhimento em valores fixos mensais dos tributos abrangidos pelo Simples Nacional – SIMEI, considerado por SILAS SANTIAGO um “subconjunto do Simples Nacional”²⁰⁸⁵ é um bom exemplo de maior aproximação e cumprimento das regras

²⁰⁸⁴ Como exemplo: GRUPENMACHER, Betina Treiger. ISS e Sociedades de Profissionais. **Revista de Direito Tributário**, São Paulo: RT, ano 15, n. 57, jul./set. 1991, p. 145-151.

²⁰⁸⁵ SANTIAGO, Silas. **Simples Nacional: o exemplo do federalismo fiscal brasileiro**. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 185.

de resiliência. Instituída pela LC n. 128/2008, tal sistemática optativa que consta do artigo 18-A e seguintes da LC n. 123/2006 prevê, atualmente, que o microempreendedor individual que aufera anualmente o faturamento de até R\$ 81 mil poderá optar pela sistemática simplificada que importará no recolhimento conjunto²⁰⁸⁶ de R\$ 45,65 a título de contribuição previdenciária do contribuinte individual; b) R\$ 1,00 a título de ICMS; e c) R\$ 5,00 a título de ISS (nos dois últimos casos a depender de seu enquadramento como contribuinte de tais impostos).

Diferentemente do caso do ISS fixo – e colocando entre parênteses os problemas federativos e a questão da não-cumulatividade –, o SIMEI se adequa à regra de resiliência da **motivação**, que exige um ônus qualificado para a diferenciação em relação aos demais contribuintes: o regime especial foi instituído no contexto de cumprimento do princípio do tratamento favorecido às pequenas empresas (art. 170, IX c/c art. 179, CF/88), atendendo à noção da igualdade material pela óptica da proteção da livre iniciativa e da livre concorrência – e aqui falamos de uma faixa de faturamento baixa e de empresários individuais, sendo razoável a inferência de que se trata da classe que mais necessita de proteção sob o influxo de tal valor constitucional. Há, também, o atendimento à **dialogicidade prévia**, pelo direito de opção do contribuinte. Trata-se de um regime muito simplificado, mas que, aplicada a regra de resiliência da **desaglutinação**, do ponto de vista da capacidade contributiva cotejada com o modo padrão de aplicação, importa no seguinte, exemplificativamente:

QUADRO 45 - COMPARAÇÃO DE VALORES NO SIMEI

Alíquota efetiva	Faturamento/Receita Bruta anual						
	R\$ 1,00	R\$ 1 mil	R\$ 10 mil	R\$ 20 mil	R\$ 40 mil	R\$ 60 mil	R\$ 80 mil
Contribuição Previdenciária	4565%	4,56%	0,45%	0,23%	0,11%	0,08%	0,06%
ICMS	100%	0,1%	0,01%	0,005%	0,002%	0,0016%	0,0012%
ISS	500%	0,5%	0,05%	0,02%	0,01%	0,008%	0,006%

FONTE: o autor (2019).

Vale dizer, sob o viés da regra da **metonimização** há uma construção muito mais adequada do que a do exemplo anterior do ISS: a faixa de faturamento é um índice muito melhor do que a quantidade de profissionais, quando cotejada com a materialidade do(s) tributo(s). Mas não há atendimento total à **proporcionalidade/razoabilidade**, havendo lesão à capacidade contributiva e à coerência horizontal, a depender da faixa: nota-se que a partir do faturamento de R\$ 40 mil anuais as diferenças são insignificantes, o que, a nosso ver, permitiria o uso de cálculos aproximativos com opção prévia. Mas, até tal faixa de valores, as

²⁰⁸⁶ O recolhimento unificado do Simples Nacional e do SIMEI consiste em outra técnica de praticabilidade por Sintetização (Sumarização por Simplificação). Veja-se a subseção 7.4.2, *infra*.

diferenças de tributação quando levada em conta a alíquota efetiva pela reconstrução racional do modo padrão de aplicação normativa são abissais. A solução que permitiria o atendimento a tais regras de resiliência e, portanto, a adequação constitucional ao princípio da capacidade contributiva exigiria a previsão de valores fixos diferenciados conforme determinadas faixas de valores, mantendo-se aproximadamente uma determinada alíquota efetiva.

Em síntese:

QUADRO 46 – SIMEI

Competência	Hierarquização	Motivação	Coerência Horizontal	Coerência Vertical	Desaglutinação	Metonimização	Dialogicidade	Proporcionalidade Razoabilidade
Instituição Legal	Atendida	Qualificada (Atendida)	Não atende, após a desaglutinação, até a faixa de faturamento de R\$ 40 mil anuais, aproximadamente	Pressuposta	Possível	Não atende, após a desaglutinação, até a faixa de faturamento de R\$ 40 mil anuais, aproximadamente	Atendida (Consensualização)	Não atende, após a desaglutinação, até a faixa de faturamento de R\$ 40 mil anuais, aproximadamente

FONTE: o autor (2019).

7.4.2 RECOLHIMENTO CONJUNTO DE TRIBUTOS: APURAÇÃO MENSAL DO ICMS E DO IPI, CASOS DE TRIBUTOS DIFERENTES DO MESMO ENTE FEDERATIVO (IPTU E TAXAS; CONTRIBUIÇÕES DECLARADAS EM GFIP; SIMPLES DOMÉSTICO E RET DO PATRIMÔNIO DE AFETAÇÃO) E DE ENTES FEDERATIVOS DIVERSOS (SIMPLES NACIONAL, SIMEI)

O recolhimento em um único documento de dois ou mais tributos é um caso de **Sintetização (Sumarização por Simplificação)**. Essa técnica de recolhimento unificado

pode aparecer de diferentes modos: a) a referente ao resultado global de várias incidências de um mesmo tributo; b) a referente a tributos diversos de uma mesma pessoa política (podendo, em tese, existir a unificação de recolhimento de pessoas jurídicas diversas pertencentes à Administração Indireta) e c) a referente a tributos de pessoas políticas diversas.

Exemplos da primeira hipótese tem-se nos casos do ICMS e do IPI, em que existe o recolhimento unificado do eventual saldo devido ao final do mês. Há a soma normativa, para fins de pagamento, do resultado de diversas incidências normativas decorrentes das operações realizadas num mês, resultando num valor global recolhido num mesmo átimo por meio de um mesmo documento, referente a um só tributo. Na segunda hipótese, pode-se mencionar o caso do Simples Doméstico (art. 31 e seguintes da LC n. 150/2015)²⁰⁸⁷, o recolhimento em guia única das contribuições previdenciárias diversas e contribuições para terceiros por empregador (art. 30, I, “b”, da Lei Federal n. 8.212/91, Decretos Federais n. 3.048/99 e 8.373/2014),²⁰⁸⁸ a de emissão de guia única de pagamento incluindo o IPTU e taxas “agregadas” em alguns municípios e o caso do Regime Especial Tributário do Patrimônio de Afetação - RET (Lei Federal n. 10.931/2004).²⁰⁸⁹ Por fim, a terceira hipótese abrange a situação do SIMEI e do Simples Nacional, casos que ganham complexidade por abrangerem a questão federativa.²⁰⁹⁰

O recolhimento unificado, como técnica simplificadora que beneficia também o sujeito passivo – num caso de praticabilidade que também atua como forma de tratamento simplificado –, além de, em alguns casos, permitir economia de recursos para a Administração Tributária – como na hipótese de emissão de menos boletos bancários para os Municípios na cobrança do IPTU e taxas – parece-nos uma forma adequada se presentes as regras de resiliência já apresentadas, em especial a da **desaglutinação**: deve ser possível saber exatamente o que se está a pagar e quanto do montante global refere-se a cada tributo (o que deve estar apresentado de forma inequívoca na legislação de regência ou por meio da(s) notificação(ões) de lançamento) ou à incidência do mesmo tributo (o que é aferível pela contabilidade do próprio sujeito passivo); deve ser possível, também, o atendimento à **dialogicidade**, seja a prévia por opção ou a postergada por impugnação. Essa última é

²⁰⁸⁷ O recolhimento unificado inclui a contribuição previdenciária do empregado, a do empregador, a contribuição SAT/RAT, o IR retido na fonte, além do FGTS e da multa indenizatória de natureza trabalhista.

²⁰⁸⁸ O recolhimento unificado abrange a contribuição previdenciária patronal, a do empregado, a do SAT/RAT, todas as contribuições do sistema “S”, ao INCRA e o Salário-Educação. A forma de apuração pela Guia de recolhimento do fundo de garantia do tempo de serviço e informações à Previdência Social – GFIP está sendo substituída pela Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais-DCTFWeb no âmbito do E-Social, em cronograma de implantação em fase de encerramento.

²⁰⁸⁹ O recolhimento unificado abrange o IR, a CSLL a contribuição ao PIS e a COFINS. Trataremos de outros aspectos do RET na subseção 7.5.5, *infra*.

²⁰⁹⁰ Sobre tais regimes especiais, vide as subseções 7.4.1, *supra* e 7.5.2, *infra*.

especialmente necessária no caso de tributos sujeitos a lançamento de ofício – caso do IPTU e de taxas agregadas –, caso pretenda o sujeito passivo discutir um dos tributos incluídos no valor global: em tal hipótese deve ser possível o recolhimento em separado, caso assim ele deseje.

Um exemplo de mau uso da técnica era o da Tabela VI do Simples Nacional no período de 2014 a 2016 (durante a vigência da LC 147/2014 até sua derrogação pela LC 155/2016). Em referida tabela não se indicavam os percentuais dos tributos federais de forma discriminada, sendo impossível a **desaglutinação**, o que, a nosso ver, levava à sua inconstitucionalidade.

7.4.3 PROTESTO DE CDA E INSCRIÇÕES EM CADASTROS DE INADIMPLENTES

Passando à análise de instrumentos de praticabilidade tributária com a utilização da técnica da Sintetização por Sumarização via Indução, temos o protesto de CDA e a inscrição do devedor em cadastros de inadimplentes, sejam os criados pelo próprio Estado, como o Cadin, instituído pela Lei Federal n. 10.522/2002 e replicado por alguns Estados-membros e Municípios, ou mesmo em cadastros de inadimplentes privados. Tais práticas criam atalhos ao modo-padrão de cobrança do crédito tributário, reforçando a coação estatal para a adimplência, pelos reflexos causados às atividades do contribuinte devedor, como limitações ao crédito, por exemplo. A tensão em relação ao Devido Processo Legal é evidente, e as fronteiras em relação às chamadas “sanções políticas” são tênues.²⁰⁹¹

²⁰⁹¹ Para EDUARDO CASTRO e para FERNANDO CASTELLANI, trata-se de medida proporcional que não afronta o procedimento especial da execução fiscal nem configura sanção política, o que também se aplica à inscrição em cadastro de inadimplentes, como o Serasa. Opinião contrária manifestam, contudo, HUGO DE BRITO MACHADO, DANIEL MORETI RODRIGO PINTO e MARCELO DINIZ, para quem ambas as medidas são meios arbitrários de cobrança, fora do devido processo legal tributário, até mesmo uma sanção política. Cf. CASTRO, Eduardo Moreira Lima Rodrigues de. **Meios alternativos de cobrança de tributos como instrumentos de Justiça Fiscal**. 2015. Dissertação (Mestrado em Direito do Estado) – Universidade Federal do Paraná, Curitiba: UFPR, 2015, p. 159-163 e 183; CASTELLANI, Fernando Ferreira. Novas formas de cobrança do crédito tributário: call center, Serasa e Protesto. In: SOUZA, Priscila (org.); CARVALHO, Paulo de Barros (coord.). **Racionalização do Sistema Tributário**: XIV Congresso Nacional de Estudos Tributários. São Paulo: Noeses, 2017, p. 402-413; MACHADO, Hugo de Brito. A questão do protesto de CDA. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo: Dialética, n. 236, p. 78-90, maio 2015, p. 78-90; MACHADO, Hugo de Brito. Desvio de finalidade na inscrição do contribuinte na Serasa. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo: Dialética, n. 172, jan. 2010, p. 67-75; MORETI, Daniel. **Regime Especial de Controle e Fiscalização de Tributos e a Livre-concorrência**. São Paulo: Noeses, 2017, p. 68-70; PINTO, Rodrigo Alexandre Lazaro. Aspectos Controvertidos da Cobrança de Créditos Tributários. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo: Dialética, n. 144, set. 2007, p. 48-49; DINIZ, Marcelo de Lima Castro. **Garantias...**, *op. cit.*, p. 313-323. Veja-se também a seguinte visão crítica sob diferente perspectiva: FARO, Maurício Pereira; MOREIRA, Bernardo Motta. O protesto de CDA como violação do Princípio da Preservação da Empresa. **Revista de Direito Tributário da APET**, São Paulo: MP, ano 12, n. 47, set. 2015, p. 71-92.

Iniciemos tratando da inscrição em cadastros de inadimplentes. O Cadin, por exemplo, foi declarado constitucional pelo STF no julgamento da ADI 1454-4, sob o fundamento de que a criação do cadastro e a obrigatoriedade de consulta não seriam, por si só, óbice à celebração dos atos aludidos no artigo 6º da lei instituidora; contudo, os votos vencidos dos Ministros MARCO AURÉLIO e CARLOS VELLOSO indicaram a criação de uma sanção política.²⁰⁹² A nosso ver, tais cadastros públicos apenas reverberam, com maior eficiência, as vedações já existentes e que eram, a ordinário, verificadas mediante a apresentação de certidões de regularidade fiscal, ao menos em relação aos créditos tributários: sua abrangência é maior por incluir quaisquer débitos, inclusive os não-tributários – e a verificação da validade do instituto em relação a esse particular ultrapassaria nosso objeto de estudo. No que tange ao aspecto tributário, a instituição de tais cadastros parece-nos encontrar-se dentro da competência já delimitada pelo CTN a respeito das garantias e privilégios do crédito tributário, sendo, abstratamente, válidos; a legitimidade dos óbices decorrentes de tais cadastros depende da validade da restrição em si, vale dizer, tem o mesmo destino da exigência de certidões tributárias para o mesmo fim – e, quanto a isso, remetemos o leitor ao item em que delas trataremos.²⁰⁹³

Já a inscrição em cadastros de inadimplentes privados é prática mais recente no campo tributário e processual em geral.²⁰⁹⁴ Em relação a tal técnica, entendemos que, estando atendida a regra da competência – previsão em lei do ente federativo que autorize a Administração Pública a fazê-lo²⁰⁹⁵ –, não haveria óbices: parece-nos que a regra de resiliência da **Paridade de Armas** encontra-se observada, tendo em vista que se trata de meio de cobrança indireta usual e permitida para os credores privados.²⁰⁹⁶

O protesto de CDAs, por sua vez, foi objeto de grande celeuma doutrinária e jurisprudencial, mesmo após o advento da Lei Federal n. 12.767/2012, que incluiu o Parágrafo Único ao artigo 1º da Lei n. 9.492/97 prevendo expressamente a possibilidade de seu uso por parte da Administração Tributária.²⁰⁹⁷ A matéria somente pacificada após os julgamentos do STJ no REsp n. 1126515/PR e do STF na ADI 5135. Trata-se de medida alternativa de

²⁰⁹² Veja-se a ADI 1454-4. Veja-se também: DINIZ, Marcelo de Lima Castro. **Garantias...**, *op. cit.*, p. 212.

²⁰⁹³ Veja-se a subseção 7.4.5, *infra*. Considerando válida a criação do Cadin. DINIZ, Marcelo de Lima Castro. **Garantias...**, *op. cit.*, p. 212.

²⁰⁹⁴ Vide, como exemplo, a previsão do artigo 782, § 3º, do CPC.

²⁰⁹⁵ Como entendeu o STJ no julgamento do AgRg no RMS 31.551-GO, em relação a previsão legal autorizativa na legislação estadual de Goiás. Veja-se: DINIZ, Marcelo de Lima Castro. **Garantias...**, *op. cit.*, p. 214.

²⁰⁹⁶ Em sentido contrário: DINIZ, Marcelo de Lima Castro. **Garantias...**, *op. cit.*, p. 214-215.

²⁰⁹⁷ Já tivemos oportunidade de tratar do tema de modo específico: CUNHA, Carlos Renato. Da possibilidade do protesto de CDAs mesmo antes do advento da Lei Federal n. 12.767/2012: desnecessidade de Lei Complementar Nacional e inexistência de ofensa ao sigilo fiscal. **Revista de Direito Público da Procuradoria-Geral do Município de Londrina**, Londrina: Arolon, v. 2, n. 1, p. 61-75, 2013.

cobrança cuja eficiência é inegável, nas palavras de CASTELLANI.²⁰⁹⁸ Segundo COLARES, a partir da vigência da Lei Federal n. 12.767/2012, o protesto passou a ser “descaradamente e por força de lei, modalidade de cobrança de certidão de dívida ativa”, colocando “o tabelião a serviço do Fisco”.²⁰⁹⁹ Para esse autor, a referida lei rompeu “a razão de ser do protesto”, mas ousamos dizer que o uso dele nos diversos auditórios do Direito Privado já o havia rompido há tempos, como, aliás, a citação feita pelo próprio autor, de manifestação do Ministro Victor Nunes Leal em julgamento do STF de 1966, o demonstra.²¹⁰⁰ Afinal, como aponta EDUARDO CASTRO, “[o] protesto tem sido utilizado com maior intensidade, nos dias de hoje, no entanto, como instrumento indireto de pressão e cobrança”.²¹⁰¹ Com efeito, o protesto há muito tempo ganhou outras finalidades do ponto de vista pragmático, além da formalização da exigibilidade de certas cambiais: um efeito perlocucionário de indução ao cumprimento da prestação.²¹⁰²

A nosso ver, tanto o protesto quanto a direta inscrição do devedor em cadastros de inadimplentes observam potencialmente os limites gerais e as regras de resiliência aplicáveis à **Sintetização por Sumarização via Indução**, o que permite afirmar a validade das técnicas de praticabilidade em abstrato. A **coerência horizontal** será observada em concreto sempre que não exista distinção arbitrária entre os devedores que serão ou não sujeitos a tais medidas, evitando-se a quebra da isonomia.²¹⁰³ Em síntese:

QUADRO 47 – PROTESTO DE CDAS E INSCRIÇÃO EM CADASTRO DE INADIMPLENTES

²⁰⁹⁸ CASTELLANI, Fernando Ferreira. **Novas...**, *op. cit.*, p. 391.

²⁰⁹⁹ CAVALCANTE, Mantovanni Colares. Alguns efeitos do protesto de certidão de dívida ativa em relação ao crédito tributário. In: MOREIRA, André Mendes *et al.* (org.). **O Direito Tributário entre a forma e o conteúdo**. XI Congresso do Instituto Brasileiro de Estudos Tributários. São Paulo: Noeses, 2014, p. 827.

²¹⁰⁰ “E por falar em protesto como instrumento de cobrança, Victor Nunes Leal, no âmbito do Supremo Tribunal Federal e por ocasião do julgamento do RE 44.148, em 1966, ao lembrar lição de João Eunápio Borges, afirmava ser ‘lamentável que de simples meio de prova oficial e solene, da apresentação da letra e recusa por parte do sacado, do aceite ou do pagamento, o protesto se tenha convertido em meio violento de cobrança ou intimidação, levado a efeito por intermédio do oficial do protesto’.” Cf. CAVALCANTE, Mantovanni Colares. **Alguns...**, *op. cit.*, p. 827-830.

²¹⁰¹ “Isso ocorre porque os chamados órgãos de proteção ao crédito, como SERASA e SPC, solicitam aos tabelionatos de protesto a relação dos devedores protestados para fins de atualização de seus cadastros de maus pagadores. Como as instituições financeiras e creditícias não oferecem empréstimos aos clientes já incluídos nos referidos cadastros, acabam estes vendo-se compelidos a quitar, com a máxima urgência possível, suas dívidas protestadas”. Cf. CASTRO, Eduardo Moreira Lima Rodrigues de. **Meios...**, *op. cit.*, p. 156.

²¹⁰² “Ampliou-se o campo de utilização do instituto, o que, com o tempo, acabou por gerar diferentes finalidades. Há muito tempo os credores privados utilizam do protesto extrajudicial como forma de coagir os devedores a buscarem composição ou satisfação do crédito, na medida em que sua formalização acaba por gerar um efeito limitador do crédito no mercado financeiro, em especial bancário”. Cf. CASTELLANI, Fernando Ferreira. **Novas...**, *op. cit.*, p. 392.

²¹⁰³ Como também afirmam: ALOCHIO, Luiz Henrique Antunes. Dívida ativa municipal e o “protesto” como “alternativa eficiente” ao “custo” da execução fiscal: uma reflexão a partir do Estado do Espírito Santo. **Revista Juris Plenum Direito Administrativo**, Caixas do Sul: Plenum, ano I, n. 2, abr./jun. 2014, p. 94.

Competência	Hierarquização	Motivação	Coerência Horizontal	Coerência Vertical	Paridade de Armas	Incoerção	Autocontenção	Dialogicidade	Proporcionalidade de Razoabilidade
Autorização Legal	Requisitos da Lei 9.492/97	Simplex	Verificável no caso concreto	Pressuposta	Atendida		Atendida	Atendida. Postergada (Impugnação)	Atendida

FONTE: o autor (2019).

7.4.4 TRANSAÇÃO TRIBUTÁRIA

A transação tributária, técnica de **Sintetização (Sumarização por Indução)** possui semelhanças com o tema da arbitragem, que antes tratamos como técnica de **Delegação (Desjudicialização)**.²¹⁰⁴ FILLIPO, por exemplo, considera que assim como a arbitragem, a transação tributária é meio de melhor performance do sistema tributário, sendo utilizada em vários países.²¹⁰⁵ Trata-se de opinião próxima da de HELENO TORRES, PHELIPPE OLIVEIRA, PAULO CRUZ, MATHEUS ASSUNÇÃO e de NADJA ARAÚJO, que consideram que a eficiência administrativa exige reflexos na resolução de conflitos tributários.²¹⁰⁶

²¹⁰⁴ Vide a subseção 7.2.6, *supra*.

²¹⁰⁵ FILLIPO, Luciano Gomes. **A Performance...**, *op. cit.*, p. 330-331 e p. 367-391. Veja-se também sobre a experiência internacional sobre o tema: RODRIGUEZ LOSADA, Soraya. El principio de la practicabilidad en materia tributaria. In: SILVA, Felipe Iannaccone; NOVOA, César García; PARILLA, Pedro José Carrasco; ÁLVAREZ, Michael Zavaleta. **Estudios de derecho constitucional tributario**, Lima: Universidad de San Martín de Porres, 2011, p. 24-28; RIBAS, Lúcia Maria Lopes Rodrigues. **Mecanismos...**, *op. cit.*, p. 58-62; MORAIS, Carlos Yury Araújo de. **Transação...**, *op. cit.*, p. 109-127; GOMES, Anderson Ricardo. Necessária mudança de paradigma na cobrança de créditos tributários no Brasil. **Revista Justiça Fiscal**, Brasília: Sinprofaz, ano 8, n. 29, jan./abr. 2017, p. 22-24; ASSUNÇÃO, Matheus Carneiro. Transação em matéria tributária. **Revista Fórum de Direito Tributário – RFDT**. Belo Horizonte: Fórum, ano 9, n. 53, set./out. 2011, p. 11-13; OLIVEIRA, Phelippe Toledo Pires de. **A Transação em Matéria Tributária**. São Paulo: Quartier Latin, 2015, p. 69-74; CRUZ, Paulo Ricardo de Souza. **A Transação no Direito Tributário**. 2004. Dissertação (Mestrado) – Faculdade de Direito de Minas Gerais, Universidade Federal de Minas Gerais, Belo Horizonte, 2004, p. 117-172; FERNANDES, Tarsila Ribeiro Marques. **Transação...**, *op. cit.*, p. 53-77; DACOMO, Natalia de Nardi. **Direito...**, *op. cit.*, p. 242-281; GRILLO, Fabio Artigas. Transação e Justiça Tributária. 2012. 321 f. Tese (Doutorado em Direito) – Universidade Federal do Paraná, Curitiba, 2012, p. 268-274. Sobre uma análise da transação tributária sob o viés da Análise Econômica do Direito, veja-se: CARVALHO, Cristiano. **Teoria da Decisão Tributária**. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 254-256.

²¹⁰⁶ TÔRRES, Heleno Taveira (coord.). **Transação...**, *op. cit.*, p. 1-2; OLIVEIRA, Phelippe Toledo Pires de. **A Transação...**, *op. cit.*, p. 105-108; CRUZ, Paulo Ricardo de Souza. **A Transação...**, *op. cit.*, p. 181; ASSUNÇÃO, Matheus Carneiro. **Transação...**, *op. cit.*, p. 1 e p. 9; ARAÚJO, Nadja Aparecida Silva de. **Transação Tributária: Possibilidade de consenso na obrigação imposta**. Porto Alegre: Núria Fabris, 2009, p. 124.

Apesar de prevista no art. 156 do CTN, BARROS CARVALHO, acertadamente, não inclui a transação tributária como forma autônoma de extinção do crédito tributário, tendo em vista que ela é mero instrumento por meio do qual se chegará à resolução do conflito com a aplicação de outros meios de extinção.²¹⁰⁷ Fato é que a previsão genérica do CTN é norma de competência, sem eficácia técnica, por depender da previsão de condições e requisitos em “lei” – o que nos parece óbvio, diz respeito à lei de cada ente federativo dentro de seu âmbito de competência tributária.²¹⁰⁸

EURICO DE SANTI afirma que o fato de constar o termo “transação” no CTN não significa que seja ela possível em nosso direito tributário, em interpretação sistemática.²¹⁰⁹ Cremos que sim, ela seria possível, mas com uma série de limitações a garantir vinculação dos atos, em respeito à Legalidade e à impessoalidade, em respeito à Igualdade. Como afirma LÍDIA RIBAS, a discricionariedade teria que ser limitada ao máximo, o que ONOFRE BATISTA afirma não ser “tarefa fácil”.²¹¹⁰ O necessário, como aponta CARLOS MORAIS, é que a lei estipule as condições para a disposição do interesse público em jogo.²¹¹¹ Dentro de certos limites, seria um caso válido de praticabilidade tributária, observando-se ainda a necessidade de que o acordo se dê sobre fatos, não sobre o direito, vale dizer, é possível transacionar “sobre a constituição ou não da situação fática sobre a qual recairá a atuação estatal, isto é, sobre a prova da ocorrência do fato gerador”, como afirma CARLOS MORAIS, o que engloba a prova fática quanto à quantificação da obrigação tributária: afinal, não se tem “um debate sobre a modificação dos elementos que compõem a descrição do fato gerador, mas sim da ocorrência ou não da situação que autoriza a liquidação do tributo”.²¹¹² MATHEUS ASSUNÇÃO

²¹⁰⁷ CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário, linguagem e método**. 2. ed. São Paulo: Noeses, 2008, p. 484; CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 29. ed. São Paulo: Saraiva, 2018, p. 456. Veja-se também: ASSUNÇÃO, Matheus Carneiro. **Transação...**, *op. cit.*, p. 2. Em sentido contrário: DACOMO, Natalia de Nardi. **Direito...**, *op. cit.*, p. 180.

²¹⁰⁸ Nesse sentido: ARAUJO, Nadja Aparecida Silva de. **Transação...**, *op. cit.*, p. 39-64.

²¹⁰⁹ SANTI, Eurico Marcos Diniz de. Transação e arbitragem no Direito Tributário: “corrupção sistêmica”, “paranóia ou mistificação”? In: BARRETO, Aires Fernandino *et al.* **Direito...**, *op. cit.*, p. 242.

²¹¹⁰ “A recepção legal da transação no ordenamento exige a eliminação de qualquer margem de discricionariedade da Administração, devendo a lei pormenorizar os supostos, o alcance e extensão em que ela será pertinente”. Cf. RIBAS, Lídia Maria Lopes Rodrigues. **Mecanismos...**, *op. cit.*, p. 53. Veja-se também: BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves. Transação no direito tributário, discricionariedade e interesse público. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo: Dialética, n. 83, ago. 2002, p. 125; DACOMO, Natalia de Nardi. **Direito...**, *op. cit.*, p. 197-199; FERNANDES, Tarsila Ribeiro Marques. **Transação...**, *op. cit.*, p. 101. Considerando ser ínsita à transação tributária uma margem de discricionariedade: ARAUJO, Nadja Aparecida Silva de. **Transação...**, *op. cit.*, p. 120-125.

²¹¹¹ MORAIS, Carlos Yury Araújo de. **Transação...**, *op. cit.*, p. 115.

²¹¹² *Ibidem*, p. 116. HELENO TORRES exemplifica casos de aplicação: “Ajustes de pautas de valores, definição de preços de mercado, quando não se tenham elementos convincentes para aferir sua quantificação, valor de intangíveis, hipóteses de cabimento de analogia e equidade, no espaço autorizado pelo ordenamento (art. 108, do CTN), dentre outros [...]”. Cf. TÔRRES, Heleno Taveira (coord.). **Transação...**, *op. cit.*, p. 9. PAULO CRUZ defende a possibilidade de a transação tributária também tratar de matéria de direito, quando a legislação utilize conceitos indeterminados. Cf.

recorda que somente onde haja dúvida como elemento central do litígio é que se poderia falar na possibilidade de transação tributária: é a opinião, também, de PAULO CRUZ e DE LUCIANE SOUZA, para quem não basta existir litígio para que a transação seja realizada no âmbito tributário, deve existir *res dubia*.²¹¹³

Ao tratarmos do Princípio da Legalidade e ao falarmos da regra de resiliência da Dialogicidade, fixamos ser possível, dentro de certos limites, a entabulação de negócios jurídicos entre o Estado e o particular em matéria tributária, em temas não sujeitos à Estrita Legalidade. É nesse campo em que se desvela o espaço para a transação tributária.²¹¹⁴

De plano percebe-se a necessidade de observância da regra de **coerência horizontal**, a garantir que não haja transações aplicáveis de forma personalista. Para tanto, mister a limitação da discricionariedade, com fronteiras claras, aplicáveis de forma genérica ao universo de contribuintes potencialmente enquadráveis, assim como a previsão dos limites das concessões que serão ofertadas pela Administração Tributária e, de outro lado, quais serão exigidas dos particulares. Ademais, PAULO DE BARROS CARVALHO, EDVALDO BRITO, PAULO CRUZ, NATALIA DACOMO e NADJA ARAUJO entendem que o CTN somente permite a transação para a terminação de litígios tributários, não sendo possível, sem nova lei complementar, a criação de transação para prevenir litígios, o que exige a observância, no particular, da **hierarquização**.²¹¹⁵

CRUZ, Paulo Ricardo de Souza. **A Transação...**, *op. cit.*, p. 195. NATALIA DACOMO considera possível também o uso da transação em matéria de direito se houver dúvida interpretativa ou quanto ao êxito judicial da controvérsia. Cf. DACOMO, Natalia de Nardi. **Direito...**, *op. cit.*, p. 197.

²¹¹³ ASSUNÇÃO, Matheus Carneiro. **Transação...**, *op. cit.*, p. 4; CRUZ, Paulo Ricardo de Souza. **A Transação...**, *op. cit.*, p. 192; SOUZA, Luciane Moessa de. **Meios...**, *op. cit.*, p. 266-269.

²¹¹⁴ Vide as subseções 5.3.4.5, 5.5.2 e 6.4.4.2, *supra*.

²¹¹⁵ CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário, linguagem...**, *op. cit.*, p. 484; CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso...**, *op. cit.*, p. 457; BRITO, Edvaldo. Composição extra-judicial de conflitos tributários. In: PAULA JUNIOR, Aldo de *et. al.* **Direito Tributário e os Conceitos de Direito Privado**: VII Congresso do IBET. São Paulo: Noeses, 2010, p. 315-316; CRUZ, Paulo Ricardo de Souza. **A Transação...**, *op. cit.*, p. 199-200; DACOMO, Natalia de Nardi. **Direito...**, *op. cit.*, p. 174-175; ARAUJO, Nadja Aparecida Silva de. **Transação...**, *op. cit.*, p. 124. No mesmo sentido: MACHADO, Hugo de Brito. **Confissão...**, *op. cit.*, p. 37-38; MUZZI FILHO, Carlos Victor. **O consentimento do contribuinte como técnica de Segurança Jurídica e Praticabilidade no Estado Democrático de Direito**. 2013. 199 f. Tese (Doutorado em Direito) – Universidade Federal de Minas Gerais, Belo Horizonte, 2013, p. 174; ASSUNÇÃO, Matheus Carneiro. **Transação...**, *op. cit.*, p. 5-6; DEXHEIMER, Vanessa Grazziotin. **Parcelamento tributário: entre vontade e legalidade**. São Paulo: Quartier Latin, 2015, p. 51; OLIVEIRA, Phelippe Toledo Pires de. **A Transação...**, *op. cit.*, p. 146-147. REGINA HELENA COSTA, em visão contraposta, considera tímida a Lei Federal 9.469/97, que autoriza a realização de transação pela Advocacia-Geral da União – AGU em alguns casos, por não abranger a transação preventiva. Cf. COSTA, Regina Helena. **Praticabilidade...**, *op. cit.*, p. 279. Há projeto de lei visando regular de forma geral a transação tributária, objeto de contundentes críticas de EURICO DE SANTI, em apertada síntese, por sua extremada abertura à discricionariedade, quebra da igualdade e da legalidade pela pessoalidade e quebra da publicidade e da moralidade por sua confidencialidade. De plano, o referido projeto (Projeto de Lei nº 5.082/2009) não atende aos critérios que nos parecem ínsitos para a aplicação da praticabilidade em tais casos, incluindo a hierarquização, por prever a possibilidade de transação preventiva sem autorização no CTN. Em sentido contrário: GOMES, Anderson Ricardo. **Necessária...**, *op. cit.*, p. 20-32; ASSUNÇÃO, Matheus Carneiro. **Transação...**, *op. cit.*, p. 13-20;

7.4.5 EXIGÊNCIA DE CERTIDÕES TRIBUTÁRIAS

Incluída no capítulo que trata das garantias e dos privilégios do crédito tributário no CTN, a exigência de comprovação de quitação de tributos para a prática de determinados atos por meio da apresentação de certidões de regularidade fiscal (artigos 205 e 206 CTN) é um tema pouco aprofundado pela dogmática brasileira.

Elas possuem uma natureza dúplice, a depender do contexto de uso, vale dizer, do aspecto semântico-pragmático: a de direito do particular ou a de forma de exigência indireta do tributo. Ora, a todos é garantido o direito de acesso a certidões sobre sua situação pessoal (art. 5º, XXXIV, “b”, CF/88), inclusive em matéria tributária. Esse tipo de atestado fático pode ser necessário ao particular em seus negócios privados, para comprovar sua situação financeira, por exemplo. Aí temos a certidão-garantia. De outro lado, tem-se a certidão-cobrança. Exigir a comprovação de regularidade fiscal para a prática de um ato, por si só, é prescrição jurídica com clara naturezailocucionária de cobrança do crédito tributário por meios alternativos ao da execução fiscal, o que nos permite englobá-la como técnica de praticabilidade (**Sumarização via Indução**): não deixa de ser, como apontou BIFANO, o “direito transformado em encargo”.²¹¹⁶ Obviamente que há outros valores em jogo, como o da transparência fiscal, o da própria Moralidade Administrativa e, mesmo, o da garantia de interesse de particulares em negócios com devedores tributários, até porque a legislação tributária impõe em diversas ocasiões a responsabilidade tributária a terceiros e a ciência sobre a situação tributária do bem ou da pessoa envolvida pode ser essencial para a segurança dos negócios.²¹¹⁷ O risco de tais exigências é o de ultrapassar-se a linha da razoabilidade e travestirem-se de sanções políticas.²¹¹⁸ E, parece-nos, o controle aqui se dá pela chave da regra da resiliência da **incoerção**, complementada pela **proporcionalidade** da exigência, caso a caso.

Recordemos: tratando-se de matéria afeta ao “crédito” tributário, sua exigência somente poderia se dar na forma de norma geral nos termos do art. 146, III, “b”, CF/88. Afora a previsão como direito do cidadão, a Constituição não trata nem mesmo indiretamente de certidões tributárias, salvo na regra do artigo 195, § 3º da CF/88, que traz a vedação de

FERNANDES, Tarsila Ribeiro Marques. **Transação...**, p. 123-124.

²¹¹⁶ BIFANO, Elidie Palma. Deveres instrumentais: cessão de créditos e legalidade do uso de meios coercitivos na cobrança do crédito tributário. In: BARRETO, Aires Fernandino *et al.* **Interpretação e Estado de Direito**: III Congresso do DO IBET. São Paulo: Noeses, 2006, p. 193. Veja-se também: CASTRO, Eduardo Moreira Lima Rodrigues de. **Meios...**, *op. cit.*, p. 176.

²¹¹⁷ “A certidão de regularidade fiscal tem triplice função: i) tutelar o crédito tributário; ii) proteger terceiros; e iii) viabilizar a concretização de atos e negócios jurídicos pelo contribuinte que a solicita”. Cf. DINIZ, Marcelo de Lima Castro. **Garantias...**, *op. cit.*, p. 209.

²¹¹⁸ SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário**. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 713-714.

contratação ou do recebimento de benefícios ou incentivos fiscais ou creditícios em relação a pessoas jurídicas em débito para com a Seguridade Social, que poderíamos afirmar ser um caso de obrigação de uso da praticabilidade tributária no Texto Constitucional. O restante, portanto, é matéria de lei complementar de cunho nacional e é o que se dá pela previsão do CTN a partir do artigo 205, que prescreve as fronteiras jurídicas do permitido quanto à matéria, por estarmos diante de uma “garantia” do crédito tributário, derogador do regime ordinário de garantias em relação aos créditos privados.

HUGO DE BRITO MACHADO, ANIS KFOURI JR. e ELIDIE BIFANO afirmam que a exigência de certidões fora das hipóteses mencionadas pelo CTN (artigos 191 a 193, quais sejam: falência, recuperação judicial, partilha e adjudicação e contratação pelo Poder Público) seria ilícita.²¹¹⁹ Assim não nos parece, exatamente porque o art. 205 do CTN é expresso em permitir que a lei (de cada ente federativo, a nosso ver) preveja tal exigência em outros casos. Mas, para isso, a regra da Incoerção complementada pela proporcionalidade/razoabilidade da justificativa da exigência fazem-se vitais.

O caso da contratação pelo Poder Público – art. 29 da Lei Federal n. 8.666/93, além do art. 195, § 3º, CF/88 – é um exemplo com o qual podemos trabalhar de forma breve: em relação à regularidade tributária para com o próprio ente contratante, não bastasse a autorização por norma geral em matéria tributária e a previsão na própria lei de licitações, não se poderia negar o fundamento no próprio Princípio da Moralidade Administrativa (art. 37, *caput*, CF/88); em relação à regularidade para com outros credores tributários – afora a já mencionada vedação expressa de contratação de contribuintes em débito com a Previdência Social, prevista na CF/88 –, a situação pareceria mais complexa. Contudo, não se poderia fechar os olhos à desigualdade competitiva na licitação decorrente do não pagamento de tributos em geral por parte de um dos concorrentes do certame, em detrimento dos demais, até mesmo com lesão à livre concorrência. Eis que a análise da necessidade, da adequação e da proporcionalidade em sentido estrito parecem indicar a perfeita validade da exigência legal, no particular.²¹²⁰

Outra é a sorte, contudo, da previsão do art. 47, inciso II da Lei Federal 8.212/91, a exigir certidão de regularidade fiscal de débitos previdenciários para a averbação de construção no Ofício de Registro Imobiliário. Não vislumbramos motivação suficiente que não seja a cobrança indireta do tributo como sucedâneo da execução fiscal, até mesmo porque a averbação da construção é indiferente para a garantia dos referidos créditos, não se tratando,

²¹¹⁹ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 31. ed. rev. atual. ampl. São Paulo: Malheiros, 2010, p. 261; KFOURI JUNIOR, Anis. **Curso de Direito Tributário**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 361-362; BIFANO, Elidie Palma. **Deveres...**, *op. cit.*, p. 185.

²¹²⁰ Nesse sentido: PADILHA, Maria Ângela Lopes Paulino. As Sanções no Direito Tributário. São Paulo: Noeses, 2015, p. 240-245. Em sentido contrário: MACHADO, Hugo de Brito. **Curso...**, *op. cit.*, p. 261; KFOURI JUNIOR, Anis. **Curso...**, *op. cit.*, p. 361-362.

por óbvio, de contratação para com o Poder Público.²¹²¹ Outro caso que foi reconhecido como inconstitucional pelo STF foi o da previsão do art. 19, da Lei Federal n. 11.033/2004, que condicionara o recebimento de precatórios à apresentação de certidões de regularidade tributária.²¹²² Em síntese:

QUADRO 48 – EXIGÊNCIA DE CERTIDÕES TRIBUTÁRIAS

Competência	Hierarquização	Motivação	Coerência Horizontal	Coerência Vertical	Paridade de Armas	Incoerção	Autocontenção	Dialogicidade	Proporcionalidade de Razoabilidade
Autorização Legal	Requisitos do CTN	Simplex	Pressuposta	Pressuposta		Verificável no caso concreto	Atendida	Atendida. Postergada (Impugnação)	Verificável no caso concreto

FONTE: o autor (2019).

7.4.6 DECRETAÇÃO ADMINISTRATIVA DE INDISPONIBILIDADE DE BENS DO DEVEDOR (AVERBAÇÃO PRÉ-EXECUTÓRIA)

O CTN, desde o advento da LC n. 118/2005, conta com o art. 185-A que prevê a indisponibilização de bens do devedor por ato judicial, que MARCELO DINIZ analisou com acuidade.²¹²³ Recentemente, a Lei Federal n. 13.606/2018 incluiu os artigos 20-B, 20-C à Lei n. 10.522/2002, que inseriram no ordenamento jurídico federal a chamada “averbação pré-executória”, tema polêmico e que será objeto de análise pelo STF.²¹²⁴ A previsão do artigo 20-B autoriza à Fazenda Nacional a promoção de prévio e unilateral bloqueio de bens do devedor – sob o eufemismo de uma “averbação eletrônica da certidão de dívida ativa” que torna os bens indisponíveis – antes do ajuizamento da execução fiscal, após notificação realizada ao devedor que se seguirá à inscrição em dívida ativa. Como afirmam RENATO LOPES BECHO e BRUNA DIAS MIGUEL, tratam-se de inovações “de grande proporção e relevância”.²¹²⁵ Há em

²¹²¹ Nesse mesmo sentido: CASTRO, Eduardo Moreira Lima Rodrigues de. **Meios...**, *op. cit.*, p. 181.

²¹²² Veja-se a ADI 3.453. Veja-se também: DINIZ, Marcelo de Lima Castro. **Garantias...**, *op. cit.*, p. 210.

²¹²³ DINIZ, Marcelo de Lima Castro. **Garantias...**, *op. cit.*, p. 146-150. Sobre o tema, exemplificativamente: PINTO, Rodrigo Alexandre Lazaro. Aspectos Controvertidos da Cobrança de Créditos Tributários. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo: Dialética, n. 144, set. 2007, p. 52-53.

²¹²⁴ O tema será objeto de julgamento por meio das seguintes ADIs: 5789, 5881, 5886, 5890, 5925, 5931 e 5932.

²¹²⁵ BECHO, Renato Lopes; MIGUEL, Bruna Dias. A averbação pré-executória e sua possível relação com o artigo 185 do CTN e potenciais efeitos para a Súmula 375 do STJ. *In*: SOUZA, Priscila (org.); CARVALHO, Paulo de Barros (coord.). **30 anos da Constituição Federal e o Sistema Tributário Brasileiro**. XV Congresso Nacional de Estudos Tributários. São Paulo: Noeses, 2018J, p. 1015.

tal previsão evidente uso de técnica de praticabilidade (**Sintetização via Sumarização por Indução**), notável pelo adiantamento da fase de constrição de bens do devedor no procedimento de cobrança do crédito tributário, a ser realizada pela própria Administração Tributária. O parentesco com o projeto de execução fiscal administrativa que analisamos na subseção 7.2.7 é considerável, ainda que sejam conceitualmente diversos.

Ao prever a indisponibilidade administrativa de bens do devedor a referida lei acabou por tratar do tema das garantias do crédito tributário – até mesmo em sentido contrário à previsão no artigo 185-A do CTN, que prevê a indisponibilização eletrônicas de bens por ato judicial, **no âmbito da execução fiscal**. O tema, portanto, deveria ser veiculado por lei complementar, havendo quebra da regra da **hierarquização** e da **incoerção**.²¹²⁶ Há, ainda desrespeito à regra da **autocontenção**, porque a União se utilizou – mal utilizou, é bem verdade – de sua competência para instituir garantia geral fora dos limites do art. 183 do CTN e que cria assimetrias em relação às garantias aplicáveis aos demais entes federativos, como bem apontaram BECHO e MIGUEL.²¹²⁷ Em síntese:

QUADRO 49 – AVERBAÇÃO PRÉ-EXECUTÓRIA

Competência	Hierarquização	Motivação	Coerência Horizontal	Coerência Vertical	Paridade de Armas	Incoerção	Autocontenção	Dialogicidade	Proporc. Razoabilidade
Autorização Legal	Não atendido (art. 183 e 185-A CTN)	Simplex	Verificável no caso concreto	Pressuposta		Não atendido	Não atendido	Atendida. Postergada (Impugnação)	

FONTE: o autor (2019).

7.4.7 COBRANÇA DE TRIBUTOS POR MEIO DE FATURAS DE CONCESSIONÁRIAS

Uma outra técnica que parece ultrapassar as fronteiras consideradas standard em nosso modo de aplicação do Direito Tributário é o da inclusão de tributos em faturas de concessionárias de serviços públicos para o fim de recolhimento conjunto, o que se assemelha, um pouco, à técnica de recolhimento conjunto de tributos que já analisamos, mas que vai além por configurar uma **Sumarização por Indução**, ao levar a uma cobrança indireta – que, no extremo, poderia levar ao corte de fornecimento do serviço público.²¹²⁸

²¹²⁶ Nesse sentido: BECHO, Renato Lopes; MIGUEL, Bruna Dias. **A averbação...**, *op. cit.*, p. 1028-1029.

²¹²⁷ *Ibidem*, p. 1041.

²¹²⁸ Vide a subseção 7.4.2, *supra*.

O exemplo mais comum é o da COSIP, normalmente cobrada por meio da fatura de energia elétrica; mas há outros casos, como o de cobrança de taxa municipal de coleta de resíduos sólidos (ou coleta de lixo) por meio de faturas do serviço de água e esgoto em algumas localidades. No primeiro caso, tem-se a inacreditável – por casuística – permissão forte no texto da própria Constituição Federal (Parágrafo Único do art. 149-A). Mas não era necessário tanto: para o tema, sujeito à legalidade genérica, basta autorização legal – além do atendimento às regras de direito administrativo próprias que permitissem o estabelecimento de vínculo entre a Administração Tributária e a concessionária para o fim da cobrança.

O maior problema se dá em relação ao atendimento da regra da **incoerção** em conjunto com a proporcionalidade: não parecem lícitos em nosso sistema, tanto a impossibilidade de recolhimento somente da tarifa de serviço público quanto o fato de que a falta de recolhimento do tributo leve ao corte do fornecimento do mesmo serviço – o que seria algo análogo à chamada “venda casada” tão debatida no âmbito do Direito do Consumidor que, nos prados tributários poderia receber a alcunha de “sanção política”. A solução é a observância da regra da **dialogicidade postergada**, que permita, por mero requerimento, que seja possível desaglutinar os valores para recolhimento ou discussão em separado.

7.4.8 VINCULAÇÃO DE EXPEDIÇÃO DO CERTIFICADO DE LICENCIAMENTO VEICULAR AO PAGAMENTO DE IPVA

A vinculação de expedição do certificado de licenciamento veicular ao pagamento de IPVA é também técnica de **Indução**, uma cobrança indireta que, a nosso ver, configura típica sanção política. A Lei Federal n. 9.503/97, o Código de Trânsito Brasileiro – CTB prevê em seus artigos 124, VIII e 131, § 2º que a quitação de tributos incidentes sobre o veículo é requisito para a expedição do certificado de licenciamento veicular. O resultado prático disso é bastante claro: se não houver o recolhimento do IPVA, a circulação do veículo é vedada, com a possível apreensão do veículo e seu leilão extrajudicial para a quitação dos débitos.

De forma sucinta há, no particular, lesão à regra da hierarquização, da **incoerção** e da **proporcionalidade**. A afronta ao devido processo legal é explícita, inclusive com uma forma sub-reptícia de desjudicialização – ao menos do ponto de vista perlocucionário.²¹²⁹

7.5 CASOS COM TÉCNICAS MISTAS: O “CERTO” E O “ERRADO” NA “FALA” JURÍDICO-TRIBUTÁRIA

²¹²⁹ Também entendendo ser a medida questionável: MAMEDE, Gladston. **IPVA...**, *op. cit.*, p. 173; CARNEIRO, Luísa Cristina Miranda. **IPVA...**, *op. cit.*, p. 229-230; SILVA, Paulo Roberto Coimbra. **IPVA...**, *op. cit.*, p. 181-190.

7.5.1 PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA NO IRPJ E NA CSLL

O regime de preços de transferência²¹³⁰ foi instituído pela Lei Federal n. 9.430/96 para o IRPJ e para a CSLL, disciplinando “os preços praticados em transações comerciais, envolvendo pessoas físicas e/ou jurídicas domiciliadas no Brasil com pessoas vinculadas no exterior”.²¹³¹ Ou seja, nas palavras de PAULO AYRES BARRETO, é “previsão hipotética de adições à base de cálculo do imposto sobre a renda, decorrente de operações realizadas entre partes vinculadas” tendo em vista “descompassos entre preços ou juros por elas pactuados e aqueles que seriam praticados entre partes não relacionadas”.²¹³² Eis uma técnica de praticabilidade (**Generalização por Desconsideração via Padronização** com a utilização de presunções legais²¹³³) em prol da simplificação do esforço fiscalizatório estatal em relação a eventuais desvios em relação ao valor de mercado: uma questão de “economia fiscal”, nas palavras de ALESSANDRA TEIXEIRA, que configuram cláusulas especiais antielisivas como afirma RICARDO GREGORIO.²¹³⁴ Sem adentrarmos nas questões pertinentes relativas à

²¹³⁰ Note-se a relevante distinção semântica entre “preços de transferência” (*transfer price*) e o “controle dos preços de transferência” (*transfer pricing*), o primeiro como os valores atribuídos às transações internacionais pelas empresas relacionadas e o segundo como o controle jurídico sobre tais preços em relação à tributação sobre a renda. Cf. GREGORIO, Ricardo Marozzi. **Preços de Transferência: Arm's Length e Praticabilidade**. São Paulo: Quartier Latin, 2011, p. 40-41. Veja-se também: TEIXEIRA, Daniel Alves. **Praticidade...**, *op. cit.*, p. 173. “‘Transfer price’ é o método utilizado pelas empresas transnacionais para fazer sua distribuição de dividendos e o seu planejamento tributário em nível mundial, procurando se utilizar de artifícios que tivessem a capacidade de concentrar seu lucro em países de baixa tributação, em prejuízo dos países de tributação elevada”. Cf. GONÇALVES, Almir Rogério. Conceitos, Regras e situação atual do *Transfer Price* no Brasil. **Revista Tributária e de Finanças Públicas**, São Paulo: RT, ano 8, n. 34, set./out. 2000, p. 129-130.

²¹³¹ TEIXEIRA, Alessandra Machado Brandão. A disciplina dos preços de transferência no Brasil: uma avaliação. **Revista de Direito Tributário Atual**, São Paulo: Dialética, n. 22, 2008, p. 109. Veja-se também: GREGORIO, Ricardo Marozzi. **Preços...**, *op. cit.*, p. 38. O mesmo autor aponta que já havia, no ordenamento brasileiro, regras sobre controle de preços entre empresas relacionadas no âmbito do IPI (art. 15, I, Lei 4.502/64), do ICMS (art. 13, § 4º, LC 87/96) e mesmo do IR (art. 72, Lei 4.506/64, sobre a Distribuição Disfarçada de Lucros). Cf. GREGORIO, Ricardo Marozzi. **Preços...**, *op. cit.*, p. 151-153”. O comportamento anterior à Lei 9.430 (Legalidade 1), e que o Fisco pretendeu alterar com a edição dessa foi a manipulação e o aumento do preço de importação com o objetivo de diminuir o imposto de Renda (‘IR’) e a Contribuição Social sobre o Lucro (‘CSSL’) devidos no Brasil. Esse comportamento do contribuinte decorria da ausência de critérios normativos para controle dos preços de importação de pessoas vinculadas (preços de transferência). Cf. SANTI, Eurico Marcos Diniz de. Preços de transferência: fraude à lei e abuso de poder na pretensa regulamentação das Leis 9.430 e 9.959 pela IN 243. **FISCOsoft**, v. 1, p. 1-10, 2011, [online].

²¹³² BARRETO, Paulo Ayres. **Imposto...**, *op. cit.*, p. 95.

²¹³³ Em sentido contrário, entendendo tratar-se de ficção tributária: GREGORIO, Ricardo Marozzi. **Preços...**, *op. cit.*, p. 158. GREGORIO também considera o regime de preços de transferência brasileiro um caso de praticabilidade. Cf. GREGORIO, Ricardo Marozzi. **Preços...**, *op. cit.*, p. 179. EDUARDO ROCHA classifica esta técnica como um caso de desconfiança sistêmica. Cf. ROCHA, Eduardo Moraes da. **Teoria...**, *op. cit.*, p. 121-127.

²¹³⁴ TEIXEIRA, Alessandra Machado Brandão. **A disciplina...**, *op. cit.*, p. 112; GREGORIO, Ricardo Marozzi. **Preços...**, *op. cit.*, p. 156. Considerando as margens de lucro presumidas como “inequívoca manifestação do princípio da praticabilidade tributária”: SANTIAGO, Igor Mauler;

aplicação de modelos de Direito Tributário Internacional, em especial o chamado princípio *arm's length*, os desvios do legislador nacional sobre a matéria e eventuais efeitos econômicos aí decorrentes, foquemos na análise da técnica de praticabilidade diante dos limites que propusemos.²¹³⁵

Os diferentes métodos, por suas definições legais, parecem guardar observância ao requisito da **metonimização**: há inferências razoáveis entre a forma de apuração dos preços-parâmetros e a comparação com a média de mercado, ao que se soma o caráter opcional do método (**dialogicidade postergada**) a permitir melhores ajustes ao caso concreto por parte do sujeito passivo. Note-se que estamos diante de um caso no qual entendemos ser cabível a **padronização substancial**, em que basta o atendimento à igualdade geral, sem a necessidade de individualização completa, afora o padrão genérico; isso se dá porque a

LOBATO, Valter. Margens predeterminadas: um caso de confronto entre a praticabilidade e a capacidade contributiva? Exigências constitucionais para sua doação. In: SCHOUERI, Luiz Eduardo (org.). **Tributos e preços de transferência**. São Paulo: Dialética, 2009. v. 3, p. 109.

²¹³⁵ Sobre referidos aspectos, vejam-se os textos aqui indicados exemplificativamente: BARRETO, Paulo Ayres. **Imposto...**, *op. cit.*, p. 97-122 e p. 152-172; SCHOUERI, Luís Eduardo. **Preços de Transferência no Direito Tributário Brasileiro**. São Paulo: Dialética, 1999, *passim*; SCHOUERI, Luís Eduardo; ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). **Tributos e Preços de Transferência**. São Paulo: Dialética, 1999. 2. V., *passim*; GREGORIO, Ricardo Marozzi. **Preços...**, *op. cit.*, *passim*; CARVALHO, Paulo de Barros. **Derivação e Positivação no Direito Tributário**. 2. ed. São Paulo: Noeses, 2017. L. 2., p. 35-59; ASSEIS, Pedro Augusto do Amaral Abujamra. Os métodos PCI e Pecex: análise do critério "arm's length" à luz do princípio da praticabilidade. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 226, p. 132-144, jul. 2014, p. 132-137; OLIVEIRA, Vivian de Freitas e Rodrigues de. Preços de Transferência: novos desafios. In: CARVALHO, Ana Carolina Papacosta Conte de *et al.* **Derivação e Positivação no direito tributário**. VII Congresso do Instituto Brasileiro de Estudos Tributários. São Paulo: Noeses, 2011, p. 1163-1164; VITA, Jonathan Barros. Novo regramento..., *op. cit.*, p. 463-504; VITA, Jonathan Barros. Métodos para cálculo de preços de preços de transferência para as *commodities*: da Lei 12.715 para a Instrução Normativa 1.312, com as alterações da INS 1.322, 1.395 e 1.498. In: MOREIRA, André Mendes *et al.* (org.). **O Direito Tributário entre a forma e o conteúdo**. XI Congresso do Instituto Brasileiro de Estudos Tributários. São Paulo: Noeses, 2014, p. 503-528; TEIXEIRA, Alessandra Machado Brandão. **A disciplina...**, *op. cit.*, p. 108-121; ROCHA, Eduardo Moraes da. **Teoria...**, *op. cit.*, p. 121-127; FOLLONI, André. O novo-velho regime de preços de transferência, a questão dos juros e outras remessas. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo: Dialética, n. 177, jun. 2010, p. 7-17; VALADÃO, Marcos Aurélio Pereira. Transfer Pricing in Brazil and Actions 8, 9, 10 and 13 of the OECD Base Erosion and Profit Shifting Initiative. **Bulletin of International Taxation**, Amsterdam, IBFD, p. 296-308, may 2016, p. 296-308; ALMEIDA, Carlos Otávio Ferreira de; OLIVEIRA, Amanda Salles. A coexistência da praticabilidade e do direito fundamental à igualdade no controle de preços de transferência sobre juros. Pensar. **Revista de Ciências Jurídicas**, Fortaleza, v. 20, n. 3, set./dez. 2015, p. 680-685; ROCHA, Eduardo Moraes da. **A praticidade...**, *op. cit.*, p. 69-87; TÔRRES, Heleno Taveira. Controle sobre Preços de Transferência. Legalidade e Uso de Presunções no Arbitramento da Base de Cálculo dos Tributos. O Direito ao Emprego do Melhor Método. Limites ao Uso do PRL-60 na Importação. **Revista Fórum de Direito Tributário – RFDT**, Belo Horizonte: Fórum, ano 1, n. 6, nov./dez. 2003, p. 3-22; TÔRRES, Heleno Taveira. Garantias Constitucionais aplicadas ao controle sobre Preços de Transferência (Legalidade e Uso de Presunções no arbitramento da base de cálculo dos tributos, a partir do controle de preços de transferência. O direito ao emprego do melhor método. Um caso: limites ao uso do PRL-60 na importação. In: FISCHER, Octavio Campos (coord.). **Tributos e Direitos Fundamentais**. São Paulo: Dialética, 2004, p. 95-123; RIBEIRO, Maria de Fátima. Os preços de transferência nos tratados internacionais: análise da legislação brasileira e dos países integrantes do MERCOSUL. **Scientia Juris**, Londrina: UEL, v 4, 2000, *passim*.

própria ontologia das operações entre coligadas e sua pressuposta falta de real propósito negocial e valor de mercado são a própria razão da existência do controle sobre os preços de transferência, sua razão de ser: não haveria individualização possível que permitisse chegar ao valor “real” no caso concreto. Isso somente é possível em comparação com outros casos, numa aproximação.²¹³⁶ Note-se, como recorda VITA, que há um escalonamento dos métodos, em que, de forma sintética, “o método aplicado é aquele que der o melhor resultado (menor tributação) para o contribuinte ou que mantenha a sua opção da forma de tributação, exceto em caso em que são aplicáveis os métodos PCI e PECEX”.²¹³⁷

Claramente, do ponto de vista legal, tratam-se de presunções relativas (§ 2º, do art. 21 da lei de regência²¹³⁸) – com exceção dos métodos do Preço sob Cotação na Importação - PCI e do Preço sob Cotação na Exportação - PECEX.²¹³⁹ Vê-se, portanto, o cumprimento da regra da **dialogicidade**, tanto prévia quanto posterior, a permitir um dinâmico enquadramento aproximativo ao ideal da Individualização decorrente da Capacidade Contributiva.²¹⁴⁰

A questão, aqui, é que em relação aos métodos em geral optativos ao contribuinte, o problema é o “sistema normativo” decorrente da “fala” da Administração Tributária Federal,

²¹³⁶ E mesmo essa situação pode ser frustrada: “[...] dado o volume e complexidade das operações sujeitas a esse controle, a busca por valores de mercado pode ser árida e inócua, frustrando o ajuste dos valores registrados nas operações intrafirmas para refletirem realidade similar. Com efeito, poderá ser difícil obter um resultado ‘*arm’s lenght*’ ante a ausência de uma transação comparável ou idêntica. É o que ocorre, geralmente, quando grupos MNE têm produção integrada de bens altamente especializados, ou quando lidam com bem intangível único”. Cf. ALMEIDA, Carlos Otávio Ferreira de; OLIVEIRA, Amanda Salles. **A coexistência...**, *op. cit.*, p. 697.

²¹³⁷ VITA, Jonathan Barros. **Métodos...**, *op. cit.*, p. 522-524.

²¹³⁸ “Isso comprova tratar-se de presunção ‘*iuris tantum*’, que a doutrina reputa em princípio compatível com a capacidade contributiva, desde que se ofereçam ao contribuinte reais e amplas possibilidades de realização da prova em contrário. Vale registrar que a legislação citada enumera de forma rígida os documentos admissíveis para a realização dessas provas, alguns deles de obtenção problemática, porquanto referentes a contribuintes diversos [...]. O resultado disso é a impossibilidade – ou, quando nada, a extrema dificuldade – de sucesso de qualquer requerimento de alteração de percentuais, o que certamente depõe contra a validade normativa em exame [...]”. Cf. SANTIAGO, Igor Mauler; LOBATO, Valter. **Margens...**, *op. cit.*, p. 108. Veja-se também, nesse sentido: VITA, Jonathan Barros. **Métodos...**, *op. cit.*, p. 639; TEIXEIRA, Alessandra Machado Brandão. **A disciplina...**, *op. cit.*, p. 112 e 116; GONÇALVES, Almir Rogério. **Conceitos...**, *op. cit.*, p. 141; ASSEIS, Pedro Augusto do Amaral Abujamra. **Os métodos...**, *op. cit.*, p. 139.

²¹³⁹ Os métodos na importação são: o de Preços Independentes Comparados (PIC), Preço de Revenda menos Lucro (PRL), o do Custo de Produção mais Lucro (CPL) e o do Preço sob cotação na importação (PCI); na exportação, tem-se: Preço de Venda nas Exportações (PVEx), Preço de Venda por Atacado no País de Destino Diminuído o Lucro (PVA), Preço de Venda a Varejo no País de Destino Diminuído o Lucro (PVV) e o Custo de Aquisição ou de Produção mais Tributos e Lucros (CAP) e Método do Preço sob Cotação na Exportação (PECEX) nos termos dos artigos 18 a 19-A da Lei Federal 9.430/96.

²¹⁴⁰ E, do ponto de vista do ato de fala oriundo do legislador nacional, parece-nos que mesmo o problema apontado pela doutrina em relação às margens fixas de lucro no método Preço de Revenda menos Lucro não seria um óbice constitucional (atendida a efetiva dialogicidade). O tema das margens de lucro fixas é o mais polêmico da matéria, segundo GREGÓRIO. Cf. GREGÓRIO, Ricardo Marozzi. **Preços...**, *op. cit.*, p. 172. Veja-se também: ROCHA, Sérgio André. Modelos de Regulação Jurídica, Preços de Transferência e os Novos Métodos PCI e Pecex. **Revista Direito Tributário Atual**, São Paulo: Dialética, n. 28, 2012, p. 353-366.

que, ao aplicar referida legislação, a vê como uma presunção absoluta.²¹⁴¹ Reduzindo-se a interpretação restritiva a caso de presunção relativa, cremos que os limites básicos para utilização da praticabilidade tributária no caso encontram-se observados, **do ponto de vista da validade da técnica de praticabilidade tributária.**²¹⁴²

Quanto aos métodos obrigatórios no caso de commodities, o PCI e o PECEX, existe a **metonimização**, eis que a valoração se dá com base em valores de cotação de bolsas de valores internacionalmente reconhecidas, permitindo uma avaliação indireta e aproximada da riqueza tributada, o que, para PEDRO ASSEIS, seria um exemplo de bom uso da praticabilidade.²¹⁴³ A questão – posta a não previsão do direito de opção – é que a validade da praticabilidade, aqui, calca-se na possibilidade da **dialogicidade posterior (impugnação)** ainda que com a utilização de critérios residuais de **razoabilidade** se for impossível a Individualização pelo contexto das operações entre pessoas jurídicas vinculadas.²¹⁴⁴

Outra técnica de praticabilidade que se encontra na legislação atinente aos preços de transferência é o da **Delegação (Administrativização via Agencificação)**. O artigo 20 prevê que compete ao Ministro da Fazenda a determinação do *spread* que servirão de limite para os juros praticados. Note-se a tênue fronteira: ao fazê-lo, indiretamente, há impacto na quantificação do IRPJ e da CSLL devidos.²¹⁴⁵ Quanto à **Agencificação**, reiteramos os limites antes expostos: não vislumbramos maiores problemas desde que interpretada a regra conjuntamente com a primazia da vontade do Chefe do Executivo (regras da **hierarquização**,

²¹⁴¹ “Todavia, é oportuno destacar que embora a Lei admita a utilização de margens diversas, esse não vem sendo o entendimento adotado pela Coordenação do Sistema de Tributação, que tem proferido decisões no sentido de que a opção por um dos métodos é imperativa, sendo essa uma questão de reserva legal”. Cf. TEIXEIRA, Alessandra Machado Brandão. **A disciplina...**, *op. cit.*, p. 118. “Apesar dessa flexibilização, a regulamentação administrativa que se seguiu não parece ter incentivado os contribuintes a buscar a mudança de margens. Como relata Schoueri, desde a edição da Lei, não se teve notícia de que alguma margem tenha sido alterada”. Cf. GREGORIO, Ricardo Marozzi. **Preços...**, *op. cit.*, p.173. Veja-se também: FERRAGUT, Maria Rita. **Presunções...**, *op. cit.*, p. 123-124.

²¹⁴² Nesse sentido: FERRAGUT, Maria Rita. **Presunções...**, *op. cit.*, p. 123-124. Em sentido contrário: COSTA, Regina Helena. **Praticabilidade...**, *op. cit.*, p. 285-288. Para RICARDO GREGORIO, que analisa o conflito entre o princípio do *arm's lenght* e a praticabilidade por meio da proporcionalidade, aponta alguns aspectos em que as previsões da legislação brasileira sobre preços de transferência seriam desproporcionais e outras em que não, sem afirmar a invalidade das regras, mas, apenas, sugerindo a sua revogação. Cf. GREGORIO, Ricardo Marozzi. **Preços...**, *op. cit.*, p. 321-409. Note-se que é outro viés de análise, que aqui não fazemos: os métodos elegidos pelo legislador eram os mais apropriados para o atendimento de padrões internacionais, para os interesses do contribuinte ou para evitar evasão fiscal? São questionamentos legítimos que aqui não buscamos responder: o que nos basta é que, diante dos limites básicos para a validade de presunções tributárias, o controle de preços de transferência brasileiro parece-nos válido.

²¹⁴³ ASSEIS, Pedro Augusto do Amaral Abujamra. **Os métodos...**, *op. cit.*, p. 143-144. Veja-se também: TEIXEIRA, Daniel Alves. **Praticidade...**, *op. cit.*, p. 181-182; VITA, Jonathan Barros. **Métodos...**, *op. cit.*, p. 512 e p. 517-519.

²¹⁴⁴ Em sentido contrário, entendendo pela validade da técnica: TEIXEIRA, Daniel Alves. **Praticidade...**, *op. cit.*, p. 183.

²¹⁴⁵ Há, ainda outras previsões menos impactantes, como a do art. 18-A, § 5º e art. 19-A, § 6º da mesma lei.

condicionamento material e da **revogabilidade**). Está-se diante de um caso de “discrecionalidade técnica”: a fixação do *spread* deve atentar para a média de mercado – o que, como caso conjunto de **Generalização por Padronização**, atende à regra da **metonimização**.²¹⁴⁶

Em síntese, para ambas as técnicas:

QUADRO 50 - LIMITES PARA A GENERALIZAÇÃO NOS PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA

Competência	Hierarquização	Motivação	Coerência Horizontal	Coerência Vertical	Metonimização	Dialogicidade	Proporcionalidade de Razoabilidade
Autorização legal	Art. 18 a Art. 20 a 24-A da Lei 9.430/96	Simples	Pressuposta	Atendida	Média de valores de mercado conforme a técnica	Prévia (Consensualização) e Postergada (Impugnação)	Intensidade da metonimização

FONTE: o autor (2019).

QUADRO 51 - LIMITES PARA A DELEGAÇÃO NOS PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA (ART. 20 DA LEI 9.460/96)

Competência	Hierarquização	Motivação	Coerência Horizontal	Coerência Vertical	Condicionamento formal	Condicionamento material	Revogabilidade	Proporcionalidade de Razoabilidade
Autorização legal	Art. 18 a Art. 20 a 24-A da Lei 9.430/96 e eventuais decretos	Simples	Pressuposta	Atendida	Atendida	Atendida (discrecionalidade técnica)	Pressuposta	Intensidade do poder regulamentar

FONTE: o autor (2019).

²¹⁴⁶ “Não se trata, pois, de ato meramente discricionário, visto que os critérios a serem utilizados na determinação dessa margem estão previstos em lei. O ato praticado pelo Ministro da Fazenda deve, portanto, observar, rigorosamente, a ‘média de mercado’, que pode ser obtida, por exemplo, através do semanal Relatório Focus do Banco Central, ou por meio de outros indicadores publicados pelo BACEN”. Cf. ALMEIDA, Carlos Otávio Ferreira de; OLIVEIRA, Amanda Salles. **A coexistência...**, *op. cit.*, p. 701.

7.5.2 SIMPLES NACIONAL

O Simples Nacional é um caso com fundamento em permissão forte da Constituição de 1988 (art. 146, III, “d” e Parágrafo Único), calcada, por sua vez, em obrigação de tratamento diferenciado às pequenas empresas como forma de atendimento material à Igualdade na vertente “livre concorrência” (art. 170, IX e art. 179).²¹⁴⁷ É um dos exemplos paradigmáticos de praticabilidade.²¹⁴⁸ Trata-se, segundo REGINA HELENA COSTA, DANIEL GIOTTI DE PAULA, DANIEL TEIXEIRA, SÉRGIO SAAD e FERNANDO AURÉLIO ZILVETI, de um bom uso da praticabilidade; para EDUARDO ROCHA, é caso de válida demonstração de confiança sistêmica.²¹⁴⁹ Já tivemos a oportunidade de tratar profundamente deste caso específico em outra obra, oportunidade na qual assentamos que se trata, efetivamente, de um regime especial de recolhimento de tributos de todos os entes federativos, e não de um novo tributo.²¹⁵⁰

²¹⁴⁷ Sobre o tema da obrigação de tratamento diferenciado às micro e pequenas empresas, veja-se, de nossa co-autoria: CUNHA, Carlos Renato; ESTEVES, João Luiz Martins. O tratamento tributário diferenciado às microempresas e às empresas de pequeno porte e a ordem econômica na Constituição da República de 1988. **Scientia Iuris**, Londrina, v. 20, n. 3, nov. 2016, p. 292-323. Veja-se também: COSTA, Regina Helena. **Praticabilidade...**, *op. cit.*, p. 244; PAULA, Daniel Giotti de. **A Praticabilidade no Direito Tributário: controle...**, *op. cit.*, p. 298-300.

²¹⁴⁸ CUNHA, Carlos Renato. **O Simples Nacional...**, *op. cit.*, p. 282. Sobre um apanhado de previsões semelhantes no direito alienígena, veja-se: TEIXEIRA, Daniel Alves. **Praticidade...**, *op. cit.*, p. 142-146; RODRIGUEZ LOSADA, Soraya; FERREIRO SERRET, Estela. *La estimación objetiva en latinoamérica. Algunas experiencias comparadas*. Dereito: **Revista Jurídica da Universidade de Santiago de Compostela**, Santiago de Compostela, v. 18, n. 2, 2009, *passim*; ANDRÉS AUCEJO, Eva. *A propósito de la simplificación impositiva en Derecho Comparado: la Contabilidad simplificada en Italia y los “Estudios de Sector” para el cálculo presuntivo de las liquidaciones tributarias*. In: JORNADAS LATINOAMERICANAS DE DERECHO TRIBUTARIO, 23., 2006. Córdoba. **Actas** [...]. Córdoba, 2006, *passim*; ANDRÉS AUCEJO, Eva. *El Nuevo Régimen Único Simplificado del Perú: elementos esenciales configuradores de su régimen jurídico*. In: JORNADAS LATINOAMERICANAS DE DERECHO TRIBUTARIO, 23., 2006. Córdoba. **Actas** [...]. Córdoba, 2006, *passim*; ANDRÉS AUCEJO, Eva. *La simplificación impositiva en Cuba: sistemas objetivos de determinación de bases y aglutinación de varios impuestos en uno sólo impuesto*. In: JORNADAS LATINOAMERICANAS DE DERECHO TRIBUTARIO, 23., 2006. Córdoba. **Actas** [...]. Córdoba, 2006. Acesso em: 10 jan. 2019, *passim*; FERREIRO LAPATZA, Jose Juan. **La Justicia Tributaria em España: informe sobre las relaciones entre la administración y los contribuyentes y la resolución de conflictos entre ellos**. Madrid: Marcial Pons, 2005, p. 96-109; FERREIRO LAPATZA, Jose Juan. **Informe sobre la Simplificación del ordenamiento tributario: base imponible, renta empresarial y beneficios fiscales**. Madrid: Marcial Pons, 2008, p. 88-178; GARCIA NOVOA, César. *Los métodos de simplificación fiscal en la experiencia latino-americana – referencia comparativa a los casos brasileño y argentino*. **Revista de Contabilidad y Tributación del Centro de Estudios Financieros**, n. 247, 2003, p. 94-110; MORETI, Daniel. **Regime...**, *op. cit.*, p. 81-82.

²¹⁴⁹ COSTA, Regina Helena. **Praticabilidade...**, *op. cit.*, p. 262-266; PAULA, Daniel Giotti de. **A Praticabilidade no Direito Tributário: controle...**, *op. cit.*, p. 300; TEIXEIRA, Daniel Alves. **Praticidade...**, *op. cit.*, p. 135-148; SAAD, Sergio Sydionir. **Simplificação...**, *op. cit.*, p. 197-202; ZILVETI, Fernando Aurélio. **Simplicius...**, *op. cit.*, p. 186-187; ROCHA, Eduardo Moraes da. **Teoria...**, *op. cit.*, p. 163-166.

²¹⁵⁰ CUNHA, Carlos Renato. **O Simples Nacional...**, *op. cit.*, p. 273-282. Veja-se também: BACELAR, Lúcia Souza. **Simples Nacional: Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos**. **Revista do Mestrado em Direito**, Brasília: v. 6, n. 2, jul./dez. 2012, p. 377-411. Em sentido contrário, exemplificativamente: MUZZI FILHO, Carlos Víctor. **O consentimento...**, *op. cit.*, p. 157-164

Focando apenas no regime especial criado pelo Simples Nacional, eis que a LC n. 123/06 que o instituiu no bojo do Estatuto Nacional das Microempresas e das Empresas de Pequeno Porte possui outros casos de praticabilidade tributária, dos quais já mencionamos a Delegação normativa realizada ao CGSN (subseção 7.2.5), o SIMEI (subseção 7.4.1) e o recolhimento unificado (subseção 7.4.2), pode-se afirmar que há o uso simultâneo de quatro técnicas diversas: a) a **Sintetização (Sumarização via Simplificação)**: em que se verifica a aglutinação sintática de normas jurídicas de incidência diversas dos oito tributos incluídos na sistemática, que, sob a perspectiva do destinatário e do próprio Estado, passam a se comportar como uma só, sendo recolhidas numa única guia de pagamento com posterior transferência às devidas destinações; b) a **Generalização (Desconsideração por Abstração e por Padronização)**, consistente no uso de presunções na materialidade e na base de cálculo dos tributos incluídos no regime especial, que passam todos a incidir sobre a receita bruta, com evidentes distorções semânticas metonímicas nas normas de incidência tributária; c) a **Delegação (Terceirização via Descentralização** – no caso seria mais apropriado dizer “centralização”, mas mantemos a classificação inicial por didatismo): em que o recolhimento unificado do ICMS estadual/distrital e do ISS municipal/distrital passam a ser feitos à União, com transferência imediata aos entes competentes, assim como a cobrança do crédito tributário fica centralizada quase que totalmente na esfera federal, salvo convênios e d) uma *sui generis* **Delegação Legislativa**: toda a norma de incidência passa a ser fixada por lei complementar nacional, que ultrapassa qualquer limite razoável no cumprimento do papel de norma geral em matéria tributária e não deixa espaço para que Estados, Distrito Federal e Municípios tratem, salvo exceções expressamente arroladas, sobre o ICMS ou o ISS, mesmo sobre a alíquota aplicável.

Não há dúvida que se trata de um regime tributário bastante benéfico à generalidade dos contribuintes que preencham os requisitos de enquadramento, colaborando com a igualdade material entre pequenas e grandes empresas.²¹⁵¹ Pelo incentivo à formalização dos negócios, também passa a ser um fomentador de arrecadação, apesar da renúncia fiscal existente. Ou seja, sob diversas ópticas, é um instrumento de eficiência tributária estatal e ainda funciona como norma de tratamento simplificado em favor do contribuinte: praticamente, o melhor dos mundos. Até mesmo criticá-lo pontualmente, apesar de tantos pontos positivos, pode parecer um sacrilégio. O Simples parece um “verdadeiro milagre”, como apontou SILAS SANTIAGO.²¹⁵²

[anotamos que referido autor não compreendeu integralmente nossa visão sobre o Simples Nacional exposta na obra já mencionada, pelo que depreendemos das citações e comentários].

²¹⁵¹ TEIXEIRA, Daniel Alves. **Praticidade...**, *op. cit.*, p. 135-148; ROCHA, Eduardo Moraes da. **Teoria...**, *op. cit.*, p. 164.

²¹⁵² SANTIAGO, Silas. **Simples...**, *op. cit.*, p. 32.

Em nossa obra sobre o tema, concluímos que a forma escolhida pelo legislador complementar por meio da LC n. 123/06 não era a única possível e que apresentava alguns pontos de inconstitucionalidade, que não nos furtamos em indicar e que reiteramos, com as adaptações necessárias ao léxico e aos temas aprofundados no presente trabalho.²¹⁵³

Em primeiro lugar, a **Sintetização (Sumarização via Simplificação)**, constante da incidência aparentemente unificada e do recolhimento centralizado dos oito tributos incluídos no Simples Nacional atende aos limites de nosso sistema para a praticabilidade tributária: com efeito, há observância da **competência** (legislador nacional por força do art. 146, III, “d” e Parágrafo Único, inciso III, da CF/88), da **motivação** padrão por força da expressa e detalhada autorização constitucional do mesmo dispositivo; da **coerência vertical e da horizontal** (esta última, ao menos em gênero, pela possibilidade de adesão de todos os contribuintes que atendam aos requisitos da LC n. 123/06²¹⁵⁴); da **dialogicidade prévia** por opção do contribuinte (exigida constitucionalmente no inciso I do Parágrafo Único do art. 146 da CF e no art. 16 da LC n. 123/06) e mesmo da **dialogicidade postergada por impugnação**, por ser possível, em tese, a discussão em separado, do crédito tributário referente a cada incidência; há, também, observância da regra da **desaglutinação**, tendo em vista a possibilidade analítica de reconstrução das normas de incidência tributária de cada um dos oito tributos incluídos no Simples de forma separada, já pela previsão da própria LC n. 123/06, que especifica o percentual de alíquota de cada uma das normas.²¹⁵⁵

De outro lado, a **Generalização (Desconsideração por Abstração e por Padronização)** consistente no desvio da materialidade e da base de cálculo das normas de incidência para a receita bruta – *rectius*, para o faturamento, pela definição do § 1º do artigo 3º da LC n. 123/06 –, com exceção da COFINS, da contribuição ao PIS e da CPP com substituição de materialidade com base no § 13 do art. 195 da CF/88²¹⁵⁶, que já possuem tal

²¹⁵³ CUNHA, Carlos Renato. **O Simples Nacional...**, *op. cit.*, p.301-409.

²¹⁵⁴ Recordamos que há intensa discussão acerca dos limites para enquadramento de empresas como “micro” ou “pequenas” e destas para a opção pelo Simples Nacional, que aqui não aprofundaremos. Veja-se: CUNHA, Carlos Renato. **O Simples Nacional...**, *op. cit.*, p. 257-260.

²¹⁵⁵ A respeito, veja-se nossa explicação anterior: CUNHA, Carlos Renato. **O Simples Nacional...**, *op. cit.*, p. 273-326. A respeito do problema existente no período de 2014 a 2016, veja-se a subseção 7.4.2, *supra*.

²¹⁵⁶ Não há metonimização possível entre a materialidade elegida pela LC 123/06 e a regra de competência constitucional (“folha de salários”). Havíamos entendido pela validade, contudo, por que se trataria de um adicional de COFINS com outro nome, com a isenção pragmática da CPP. Hoje enxergamos o tema de modo diverso, tendo em vista que a redundância da COFINS para as micro e pequenas empresas levaria a um *bis in idem* não permitido constitucionalmente (art. 154, I c/c art. 194, § 4º, CF/88) e pela diversa destinação dos recursos arrecadados (Previdência, no primeiro caso; toda a Seguridade Social, no segundo). Hoje entendemos como válida a previsão como caso de substituição da própria materialidade da CPP, uma nova regra de competência autorizada pelo § 13 do artigo 195 da CF/88 incluído pela EC 42/2003 e, especificamente, na própria alínea “d” do inciso III do art. 146, CF/88. Por tais razões, não há aqui um caso de Fabulação Tributária. A respeito, veja-se a subseção 7.3.7, *supra*, e nossa explicação anterior: CUNHA, Carlos Renato. **O Simples Nacional...**, *op. cit.*, p. 369-372.

materialidade, parece-nos conforme os limites de uso da praticabilidade tributária em nosso sistema, numa ideia geral. Afinal, são presunções absolutas²¹⁵⁷ que atendem à **metonimização**, havendo inferência semântica possível – um liame de probabilidade fática – entre o “auferir faturamento”/“valor do faturamento” e as materialidades e bases de cálculo do IRPJ, da CSLL, do IPI, do ICMS e do ISS. A isso se soma a observância da **dialogicidade prévia** por opção do contribuinte, que nos parece dar validade ao uso da **generalização**, por tudo o que já expusemos. Havia e continua havendo, a nosso ver, problemas pontuais – em relação a esta específica técnica, em relação ao IRPJ e à CSLL (por não se indicar o percentual incidente sobre o faturamento a indicar qual seria o lucro presumido²¹⁵⁸), ao IPI e ao ICMS (por afronta à não-cumulatividade e à seletividade de alíquotas).²¹⁵⁹

Em terceiro plano, a **Delegação (Terceirização via Descentralização)**, com a concentração da arrecadação do ICMS e do ISS na União e com o repasse aos entes federativos titulares, parece-nos ter um grave problema constitucional quanto à **competência** e à **coerência vertical**: o legislador nacional, por lei complementar, não poderia ter arvorado a União como sujeito ativo da relação jurídica tributária dos dois impostos mencionados. Tecnicamente, não houve delegação por parte dos titulares da capacidade tributária ativa, mas uma avocação forçada. Não é o que se infere como alternativa única à previsão do Parágrafo Único do art. 146 da CF/88, que autoriza o recolhimento unificado, mas que poderia ter sido instituído de formas bastante diversas e sem essa verdadeira violência federativa.²¹⁶⁰

²¹⁵⁷ “É evidente que a implementação e consecução do Simples Nacional calcam-se num grande conjunto de presunções [...]”. Cf. HARET, Florence. **Teoria...**, *op. cit.*, p. 91. No trabalho anterior, havíamos fixado que não diferenciaríamos ficções tributárias e presunções absolutas, pois o recorte ali elegido, sintático-semântico, o impedia. Cf. CUNHA, Carlos Renato. **O Simples Nacional...**, *op. cit.*, p. 190-204.

²¹⁵⁸ Em relação a este ponto, hoje, poderíamos dizer que há o uso de uma outra técnica de praticabilidade por Sintetização: a Abreviação por Ocultação, pela elipse da indicação do montante do lucro presumido. Nesse caso, seria possível, pela regra de resiliência da Desaglutinação, por meio da reconstrução racional que levasse em consideração os percentuais de lucro presumido e às alíquotas aplicáveis às demais empresas, chegar ao valor considerado como de lucro presumido no caso do Simples, o que superaria essa inconstitucionalidade. A respeito, veja-se nossa explicação anterior: CUNHA, Carlos Renato. **O Simples Nacional...**, *op. cit.*, p.353-358 e p. 364-365.

²¹⁵⁹ São problemas que perduram, mas que podem ser superados mediante os seguintes argumentos: no caso do ICMS, o próprio art. 146, III, “d” da CF/88 autoriza regimes especiais ou simplificados (o que não está previsto para o IPI). Nessa hipótese, se for considerado que a não-cumulatividade e a seletividade não são cláusulas pétreas, o que é possível se o primeiro for entendido como proteção à capacidade contributiva do contribuinte de direito, englobada e conformada na metonimização e pelo direito de opção por ele realizada, e o segundo for entendido não como expressão da capacidade contributiva juridicizada, eis que se volta a contribuintes de fato, que não fazem parte da relação jurídica (num signo de proteção ao valor da capacidade contributiva como ideal político prévio à positivação), sendo na verdade um caso de extrafiscalidade imposta constitucionalmente. Recordamos que o problema quanto à falta de seletividade no caso do IPI perduraria, por não haver exceção no texto constitucional para regimes especiais quanto a esta matéria. A respeito veja-se nossa explicação anterior: CUNHA, Carlos Renato. **O Simples Nacional...**, *op. cit.*, p. 358-364 e p. 372-376.

²¹⁶⁰ Aqui mencionamos algumas alternativas jurídicas viáveis – talvez de consenso mais complexo do

Fosse a opção diversa, poder-se-ia, em tese, ter a observância dos limites atinentes à **competência** e ao **condicionamento formal e material**.

Por fim, a **Delegação Legislativa** – *rectius*, uma avocação –, ainda mais grave, por ter se arvorado o legislador nacional no verdadeiro instituidor do ICMS e do ISS para as micro e pequenas empresas optantes do Simples Nacional, com a fixação de todos os critérios da Regra-Matriz de Incidência Tributária, inclusive a alíquota. Também se trata de situação não necessariamente albergada pela previsão do art. 146, III, “d” e seu Parágrafo Único, da CF/88, tendo o legislador nacional ultrapassado os limites possíveis de atuação, em que opções viáveis constitucionalmente eram possíveis, tendo havido a quebra do limite da **competência** e da **coerência vertical**.²¹⁶¹ Aqui não vislumbramos possibilidade de criação de delegação legislativa válida: a competência tributária é indelegável, como ensina CARRAZZA, e o texto constitucional reformado não dá sustentação à escolha legislativa realizada.²¹⁶²

Note-se que os problemas aqui indicados em relação ao Simples Nacional não ocorriam em relação ao antigo Simples Federal, da Lei Federal n. 9.317/96, salvo em relação às **Sintetizações por Abreviação via Ocultação** do cálculo do lucro presumido do IRPJ e da CSLL – superáveis por reconstrução racional, como visto²¹⁶³, atendendo à **desaglutinação** – ; em relação à **Padronização** do IPI, pelas mesmas razões acima expostas, e em relação à **Fabulação** da CPP pois tratar-se-ia de ficção a atingir a Capacidade Contributiva sem

que a solução simples e violenta elegida pelo legislador nacional: 1. A previsão de delegação por cada Estado-membro, Município e pelo Distrito Federal, por lei própria, para que a União fizesse tal recolhimento com o posterior repasse, assim como fosse a ela imputada a sujeição ativa na relação jurídica tributária para fins de constituição e cobrança do crédito; 2. A criação de uma guia de recolhimento unificada não vinculada à União, totalmente informatizada, com transferência automática, sem delegação da sujeição ativa tributária, regulamentada por resolução do Senado Federal ou por um órgão interfederativo de cunho executivo separado da União, com representantes dos entes federativos de forma representativa, ao estilo do Confaz, a que adeririam os entes federativos por convênio; 3. A criação de um consórcio público envolvendo todos os entes federativos, para a gestão do recolhimento unificado e das transferências, assim como para a titularização da sujeição ativa por delegação (todas as opções complementadas por regras de indução aos entes federativos, como a vedação de transferências voluntárias federais aos não optantes). Em sentido contrário, considerando a técnica válida por não ofender ao Princípio Federativo da forma como prevista pelo legislador nacional: TEIXEIRA, Daniel Alves. **Praticidade...**, *op. cit.*, p. 146-148; SANTIAGO, Silas. **Simples...**, *op. cit.*, p. 21-30. A respeito, veja-se nossa explicação anterior: CUNHA, Carlos Renato. **O Simples Nacional...**, *op. cit.*, p.331-342.

²¹⁶¹ A possibilidade, aqui, era a autorização para a fixação de alíquotas mínimas e máximas pelo legislador nacional em relação ao ICMS e para o ISS no caso específico do tratamento favorecido às micro e pequenas empresas – com a fixação pelo legislador de cada ente federativo dentro desse intervalo – assim como a previsão de critérios básicos das normas de incidência simplificada que poderiam ser replicados pela legislação local e regional, em opção induzida por, exemplo, pela vedação de transferências voluntárias federais aos entes não optantes). As diferentes alíquotas poderiam ser controladas por sistema informatizado que teria os dados de cada ente federativo e emitiria a guia de recolhimento de forma automatizada. Veja-se também: BARREIRINHAS, Robinson Sakiyama. Inconstitucionalidades do “Super Simples”. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo: Dialética, n. 126, mar. 2006, p. 44-53.

²¹⁶² CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 29. ed. rev. ampl. atual. São Paulo: Malheiros, 2013, p. 750-759.

²¹⁶³ Vide a nota de rodapé n. 2158, *supra*.

atendimento à regra da **neutralidade**, pois não havia, à época, autorização para regimes de “substituição” da contribuição, o que levaria à inconstitucionalidade da previsão.

7.5.3 SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA “PARA A FRENTE” NO ICMS

A substituição tributária “para a frente” no ICMS é outro tema recorrente sobre a praticabilidade tributária.²¹⁶⁴ E, matéria polêmica, “uma das mais tormentosas questões de nosso Direito Tributário”, segundo MARCIANO GODOI e GILBERTO MOREIRA, sendo, quiçá, “no mínimo, amplamente odiada”, como afirma MAURÍCIO DO VALLE.²¹⁶⁵ JOSÉ ROBERTO ROSA pontifica que, apesar da polêmica inicial, trata-se de um caminho sem volta.²¹⁶⁶

A discussão sobre a natureza e sobre a estrutura sintática deste instituto não é simplória e não poderíamos esgotar no presente estudo, que a analisa de forma superficial.

²¹⁶⁴ COSTA, Regina Helena. **Praticabilidade...**, *op. cit.*, p. 239 e p. 280-285; ROCHA, Eduardo Moraes da. **Teoria...**, *op. cit.*, p. 128-137; PAULA, Daniel Giotti de. **A Praticabilidade no Direito Tributário: controle...**, *op. cit.*, p. 292-298; FILLIPO, Luciano Gomes. **A Performance...**, *op. cit.*, p. 216-218; TEIXEIRA, Daniel Alves. **Praticidade...**, *op. cit.*, p. 148-157; ROCHA, Paulo Victor Vieira da. **Substituição Tributária e Proporcionalidade: entre Capacidade Contributiva e Praticabilidade**. São Paulo: Quartier Latin, 2012, *passim*; DERZI, Misabel de Abreu Machado. **A fiscalização...**, *op. cit.*, [online]; DERZI, Misabel de Abreu Machado. **Praticidade. ICMS...**, *op. cit.*, p. 169-190; GODOI, Marciano Seabra de; MOREIRA, Gilberto Ayres. Exigência do ICMS sob o Regime de Substituição Tributária - Análise de Recente Decisão da 2ª Turma do STF. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo: Dialética, n. 65, p. 80-87, fev. 2001, p. 80; CARVALHO, Ricardo Siqueira de. **Substituição Tributária: estrutura e função**. 2017. Dissertação (Mestrado em Direito) – Universidade Federal do Paraná, Curitiba: UFPR, 2017, p. 257-258; SAAD, Sergio Sydionir. **Simplificação...**, *op. cit.*, p. 170-196; ZILVETI, Fernando Aurélio. **Simplicius...**, *op. cit.*, p. 187; PESSOA, Giuliana Mendonça. Restituição do ICMS substituição tributária: interpretação ampliada do § 7º do artigo 150 da Constituição Federal ou devolução de valores pela não ocorrência do fato gerador presumido? **Revista Interesse Público – IP**, Belo Horizonte: Fórum, ano 10, n. 47, jan./fev. 2008, p. 2; CARDOSO, Alessandro Mendes. A responsabilidade do substituto tributário e os limites à praticidade. **Revista Tributária e de Finanças Públicas**, São Paulo: RT, ano 14, n. 68, p. 141-178, maio./jun. 2006, *passim*; PIRES, Cristiane. **O tempo...**, *op. cit.*, p. 235-241; FRATTARI, Raphael. Sopesamento de Princípios para uma interpretação constitucionalmente adequada da substituição tributária progressiva. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo: Dialética, n. 70, jul. 2001, p. 130-131; ROCHA, Sergio André. A tributação na sociedade de risco. **Revista Fórum de Direito Tributário – RFDT**, Belo Horizonte: Fórum, ano 4, n. 23, set./out. 2006, p. 15-17; PINTO, Tiago Gomes de Carvalho. Princípio da praticidade tributária e suas implicações para a eficiência administrativa. **E-Civitas**, Belo Horizonte, v. I, n. 1, n. p., nov. 2008, p. 8-9; MANEIRA, Eduardo. O princípio da praticidade no Direito Tributário (substituição tributária, plantas de valores, retenções de fonte, presunções e ficções, etc.): sua necessidade e seus limites. **Revista Internacional de Direito Tributário**, Belo Horizonte: Del Rey/Abradt, v. 1, n. 2, jul./dez. 2004, p. 64; PINTO, Tiago Gomes de Carvalho. **O princípio...**, *op. cit.*, p. 190 *et seq.*; CARRAZZA, Roque Antonio. **ICMS...**, *op. cit.*, p. 393; HARET, Florence. **Teoria...**, *op. cit.*, p. 678-682.

²¹⁶⁵ GODOI, Marciano Seabra de; MOREIRA, Gilberto Ayres. **Exigência...**, *op. cit.*, p. 80; VALLE, Maurício Dalri Timm do. **Sujeições Tributárias: a reconstrução racional dos seus sistemas a partir da teoria analítica do direito**. 2015. 373 f. Tese (Doutorado em Direito) – Universidade Federal do Paraná, Curitiba, 2015, p. 333. Por todos, mencionamos a obra de CARRAZZA como a expressão dos argumentos acerca da inconstitucionalidade da técnica: CARRAZZA, Roque Antonio. **ICMS...**, *op. cit.*, p. 371-398.

²¹⁶⁶ ROSA, José Roberto. A substituição tributária no ICMS e sua eficácia. In: BARRETO, Aires Fernandino *et al.* **Direito tributário, Linguagem e Método: V Congresso Nacional de Estudos Tributários**. São Paulo: Noeses, 2008, p. 467.

Para os fins do presente trabalho, consideramos que se trata de caso que envolve duas técnicas de praticabilidade: a **Sintetização por Abreviação (Contração)**, em que normas jurídicas diversas são aglutinadas sem a possibilidade de decomposição *a posteriori*, em que “o ciclo de posituação é alterado”²¹⁶⁷, havendo claro deslocamento da sujeição passiva (um deslocamento sintático)²¹⁶⁸; e as **Generalizações por Desconsideração (Abstração)**, pela existência do “fato gerador presumido”²¹⁶⁹, antes mesmo de sua ocorrência e por

²¹⁶⁷ “A substituição tributária progressiva “para frente”, vale notar, congrega mais de uma técnica de praticabilidade, pois envolve (i) uma presunção de que um fato se irá realizar no futuro; (ii) uma padronização, mediante a fixação de uma margem de valor agregado, a partir dos valores médios de mercado das operações; (iii) uma antecipação do momento natural em que o tributo deveria ser efetivamente exigido; (iv) e a atribuição do dever de recolhimento a um terceiro, o substituto, que não é o sujeito que naturalmente defluiria da realização do fato jurídico tributário.” Cf. CARVALHO, Ricardo Siqueira de. **Substituição...**, *op. cit.*, p. 259.

²¹⁶⁸ RIBEIRO, Ricardo Lodi. A praticabilidade e o deslocamento da sujeição passiva tributária. **Revista Fórum de Direito Tributário – RFDT**. Belo Horizonte: Fórum, ano 17, n. 97, jan./fev. 2019, p. 79-90.

²¹⁶⁹ PAULO ROCHA afirma que não se trata de fato gerador presumido, muito menos ficto, como entende ser LUÍS CÉSAR SOUZA DE QUEIROZ: tratar-se-ia de caso de incidência monofásica do ICMS, com o aumento da alíquota na primeira operação e a isenção das seguintes, mas se a operação subsequente não ocorrer, “aparecerá uma relação de crédito em favor do particular contra o Estado, cuja natureza talvez não seja tributária. E assim ele entende também porque, a seu ver, não se presume fato futuro, mas apenas passado, o que não nos parece correto. Em relação à visão do autor, discordamos exatamente porque pressupondo a incidência polifásica do ICMS, o legislador permite a presunção com base no que normalmente ocorre (as sucessivas vendas até o consumidor final) e limita a técnica para o caso de não verificação de referida situação, determinando a devolução dos valores; tal assunção explica de forma que nos parece mais satisfatória o eventual crédito final. Vale dizer, não há a desconsideração das “demais etapas do ciclo”, como bem aponta RICARDO CARVALHO, tratando-se de uma presunção por sua possibilidade fática, como afirma CRISTIANO CARVALHO. Dizemos não concordar com tal ordem de ideias porque, em primeiro lugar, ontologicamente, não há impossibilidade de se presumir, com base em indícios atuais, fatos futuros. Em segundo lugar porque, se nas presunções *hominis* típicas da técnica de Generalização por Indicialização, a presunção será de fatos passados, no caso das Generalizações por Padronização ela pode se dar em relação a fatos futuros, sem nenhum óbice, com base no que “normalmente” ocorre (como a presunção de lucro com base na receita, típica do lucro presumido). Aliás, tratando-se de presunções contidas em normas gerais e abstratas, a tendência é de presunção fixada normativamente para fatos futuros. Com isso, não se nega que a reconstrução racional da estrutura sintática do ICMS sob o regime de substituição tributária possa indicar um novo tributo, diverso do ICMS padrão, instituído com base no mesmo artigo 155, II, da CF/88 – uma diferente regra-matriz. Mas, tal regra-matriz não teria fundamento constitucional, a nosso ver, se reconstruída como forma de tributação monofásica com base de cálculo aumentada, por malferir a moldura normativa da capacidade contributiva. A noção de que tal regra-matriz seria o resultado da aglutinação de duas normas diferentes (a incidente sobre a operação do substituto e a incidente sobre venda futura que não desconsidera a situação do substituído), vistas como uma só pela técnica de Sintetização normativa aplicada como forma de praticabilidade parece permitir uma explicação mais rica do fenômeno, a permitir, ao menos, um aprofundamento do debate sobre sua constitucionalidade e uma explicação tributária para a devolução no caso de inoccorrência do fato gerador, além de respeitar, sob o aspecto semântico-pragmático, a função e a literalidade do art. 150, § 7º, CF/88. Cf. ROCHA, Paulo Victor Vieira da. **Substituição...**, *op. cit.*, p. 164-169; QUEIROZ, Luís César Souza de. **Sujeição Passiva Tributária**. Rio de Janeiro: Forense, 1999, p. 239; CARVALHO, Ricardo Siqueira de. **Substituição...**, *op. cit.*, p. 140; CARVALHO, Cristiano. **Ficções...**, *op. cit.*, p. 300. No mesmo sentido do primeiro autor: FERRAGUT, Maria Rita. Fato gerador presumido. **Revista dos Tribunais: Cadernos de Direito Tributário e Finanças Públicas**. São Paulo: RT, ano 4, n. 16, jul./set. 1996, p. 76. A respeito: “Assim, quando da ocorrência do fato jurídico tributário que enseja a antecipação do tributo devido nas operações

Padronização, em relação ao cálculo presumido de sua quantificação, nesse último caso com o uso das pautas que analisamos anteriormente.²¹⁷⁰ Ou seja, há, a nosso ver, duas presunções no caso: a do fato gerador e a da base cálculo.²¹⁷¹

Trata-se de caso calcado em permissão forte de nosso Texto Constitucional, eis que autorizada a presunção de fato gerador futuro com condições, pelo art. 150, § 7º, da CF/88, que é, por si só, dispositivo a indicar a praticabilidade tributária.²¹⁷² Inicialmente, esclarecemos nosso posicionamento sobre a inclusão de referido parágrafo no texto da CF/88, pela EC 3/93: não cremos tenha havido nenhuma eiva a cláusulas pétreas, entendimento que já decorre de nossa interpretação acerca do art. 145, § 1º, da CF/88.²¹⁷³ Atendendo-se à Individualização potencial na nomodinâmica, dá-se por atendida à Capacidade Contributiva. Ou seja, mesmo sem a permissão forte, já nos pareceria ínsita tal possibilidade por meio da permissão débil decorrente do Princípio da Eficiência Administrativa.²¹⁷⁴ Um outro entendimento a fundamentar a constitucionalidade da emenda parece ser o implicitamente utilizado pelo STF e que pode ser induzido dos ensinamentos de HUMBERTO ÁVILA: ainda que se mantenha uma padronização substancial, sem completa individualização, a modificação constitucional seria

futuras, há a incidência de uma presunção, pois de um fato conhecido (fato jurídico tributário presente) se presume a ocorrência dos fatos futuros. Essa remissão se faz em razão da grande probabilidade que, em ocorrendo o primeiro fato jurídico, sucedam os outros”. Cf. FROSI, Flávia Gehlen. **A aplicação...**, *op. cit.*, p. 33.

²¹⁷⁰ Veja-se a subseção 7.3.1.3, *supra*. Veja-se também: ARAÚJO, Juliana Furtado Costa. **A modernização...**, *op. cit.*, p. 562.

²¹⁷¹ COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso...**, *op. cit.*, p. 319.

²¹⁷² “Podemos dar por assentado que a substituição tributária é adotada no ICMS por razões de praticidade”. Cf. CARRAZZA, Roque Antonio. **ICMS...**, *op. cit.*, p. 393. “[...] a Emenda à Constituição nº 3/93 [...] faz uma ‘reserva’ ao princípio da capacidade contributiva, atribuindo poder aos entes políticos para, por meio de lei, instituir o referido regime, que, sem previsão legal, não existe”. Cf. ROCHA, Paulo Victor Vieira da. **Substituição...**, *op. cit.*, p. 160. Veja-se também: DERZI, Misabel de Abreu Machado. Praticidade. ICMS. Substituição tributária progressiva, “para frente”. In: DERZI, Misabel de Abreu Machado (coord.) **Construindo o Direito Tributário na Constituição**: uma análise da obra do Ministro Carlos Mário Velloso. Belo Horizonte: Del Rey, 2004, p. 172; COSTA, Regina Helena. **Praticabilidade...**, *op. cit.*, p. 239; ZILVETI, Fernando Aurélio. **Simplicius...**, *op. cit.*, p. 187. Note-se que a substituição “para a frente” no ICMS foi, segundo SOARES DE MELO, introduzida pela LC 44/83; REGINA HELENA COSTA e DANIEL TEIXEIRA, pelo contrário, afirmam que ela já estava prevista no art. 58, § 2º, II, do CTN, substituído pelo Ato Complementar n. 34/67 Cf. MELO, José Eduardo Soares de. ICMS - Substituição Tributária na entrada de mercadorias e não-cumulatividade. In: MOREIRA, André Mendes *et al.* **Sistema Tributário Brasileiro e as Relações Internacionais**: X Congresso do IBET. São Paulo: Noeses, 2013, p. 541; COSTA, Regina Helena. **Praticabilidade...**, *op. cit.*, p. 238; TEIXEIRA, Daniel Alves. **Praticidade...**, *op. cit.*, p. 148. Veja-se também: ROCHA, Paulo Victor Vieira da. **Substituição...**, *op. cit.*, p. 162-163; SAAD, Sergio Sydionir. **Simplificação...**, *op. cit.*, p. 170-171.

²¹⁷³ Em sentido contrário: CARRAZZA, Roque Antonio. **ICMS...**, *op. cit.*, p. 375; MELO, José Eduardo Soares de. ICMS – Substituição..., *op. cit.*, p. 542; MACHADO, Hugo de Brito. A Substituição Tributária no ICMS. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo: Dialética, n. 26, nov. 1997, p. 27-37, p. 29-30; TROIANELLI, Gabriel Lacerda. O Direito à Restituição do ICMS Pago a Maior no Regime de Substituição Tributária. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 66, mar. 2001, p. 47; BARRETO, Paulo Ayres. **Imposto...**, *op. cit.*, p. 141.

²¹⁷⁴ Para LEONARDO SPERB DE PAOLA, já haveria autorização no próprio art. 155, § 2º, XII, b, da CF/88, tendo a EC 3/93 apenas tornado mais clara a situação. Cf. PAOLA, Leonardo Sperb de. **Presunções...**, *op. cit.*, p. 244.

válida por atender à Igualdade sob a perspectiva genérica. Vale dizer, a cláusula pétrea em nosso sistema seria o atendimento a algum nível de Igualdade, mas não necessariamente da igualdade particularista. Consignamos ademais que, no caso do ICMS, a aplicação do art. 150, § 7º da CF/88 prevê regulação por lei complementar, a título de norma geral (art. 155, § 2º, XII, “b”, CF/88).²¹⁷⁵

Que o § 7º do artigo 150 da CF/88 exige a imediata devolução do valor antecipadamente recolhido no caso de não ocorrência do fato gerador, não há dúvida. O ponto sempre discutido é se eventual diferença entre a base de cálculo presumida e a efetivamente praticada daria ensejo à restituição do excesso ou se haveria definitividade da primeira. A redação do dispositivo constitucional é vaga o suficiente para albergar ambas as possibilidades hermenêuticas, como bem apontou EURICO DE SANTI.²¹⁷⁶

Como exemplos, SACHA CALMON NAVARRO COELHO, MISABEL DERZI, AROLDO MATTOS, CLÉLIO CHIESA, JÚLIO MARIA DE OLIVEIRA e CAROLINA ROMANINI MIGUEL, FERNANDO ZILVETI, LEONARDO SPERB DE PAOLA, CRISTIANO CARVALHO, RAPHAEL FRATTARI, EDUARDO ROCHA, SÉRGIO ROCHA, AROLDO GOMES DE MATTOS, EDUARDO MANEIRA, RICARDO LODI RIBEIRO, LUIGI COMUNELLO e THIAGO ROCHA, entendem como uma técnica válida, sendo praticamente uníssono o entendimento, contudo, que isso só se sustenta se houver a imediata e integral devolução do valor pago a maior (noção a que denominamos de padronização procedimental), com a exceção, dentre os autores pesquisados, de VITORIO CASSONE, TIAGO PINTO e de GIULIANA PESSOA, que entendem pela desnecessidade de devolução, e de HUMBERTO ÁVILA, FLÁVIA FROSI e de DANIEL TEIXEIRA, que entendem que a devolução em tal hipótese somente pode ocorrer se o desvio da média padrão for considerável, sujeitas ao exame da proporcionalidade em sentido estrito (no que se assemelharia à padronização substantiva de que antes falamos).²¹⁷⁷ Poderíamos sintetizar os posicionamentos sobre a

²¹⁷⁵ ROCHA, Paulo Victor Vieira da. **Substituição...**, *op. cit.*, p. 161.

²¹⁷⁶ SANTI, Eurico Marcos Diniz de. ICMS – Mercadorias: Direito ao Crédito – Importação e Substituição. In: SANTI, Eurico Marcos Diniz de (coord.). **Curso de Especialização em Direito Tributário**: Estudos Analíticos em Homenagem a Paulo de Barros Carvalho. Rio de Janeiro: Forense, 2006, p. 550. Veja-se também: PESSOA, Giuliana Mendonça. **Restituição...**, *op. cit.*, p. 3-4.

²¹⁷⁷ “Continua inadmissível, ainda, o sistema de substituição tributária ‘para a frente’ no ICMS, preconizado pela Emenda Constitucional nº 3 à Constituição de 88, se não houver a ‘imediata e integral’ devolução do imposto cobrado a maior em razão da margem de lucro pautada pelo Fisco para a operação subsequente, evidentemente por ‘presunção’, em nome da praticabilidade. Em casos que tais uma fábrica de cerveja, *v.g.*, ao vender a milhares de varejistas, paga o seu imposto e o que será devido pelos varejistas compradores. Nada contra o sistema, que é prático e racional. O que não pode ocorrer sem correção é estimar, *v.g.*, uma margem de lucro de 60% sobre o preço de fábrica quando, em verdade, as margens não ultrapassam 20% ou 30%, dependendo do mercado”. Cf. COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso...**, *op. cit.*, p. 241. DERZI, Misabel de Abreu Machado; COELHO, Sacha Calmon Navarro. Base de Cálculo do ICMS no regime de substituição tributária para a frente – exclusão dos descontos incondicionais. **Revista de Direito Tributário**, São Paulo: Malheiros, n. 72, abr./jun. 1996, p. 69; DERZI, Misabel de Abreu Machado. **Direito Tributário...**, *op. cit.*, p. 360; MATTOS, Aroldo Gomes de. ICMS: a Instituição de Pautas

base de cálculo presumida em três: a) o da sua definitividade – presunção absoluta; b) o da sua definitividade derrotável, em casos extremos – presunção relativa fraca; e c) o de sua provisoriedade – presunção relativa forte. O primeiro era o entendimento do STF no julgamento da ADI 1.851/AL e de pouquíssimos autores; o segundo, o de HUMBERTO ÁVILA, FLÁVIA FROSI e DANIEL TEIXEIRA, como exposto; por fim, o terceiro, o da maior parte da doutrina e a atualmente adotada pelo STF no julgamento do RE 593.849.

A presunção do fato gerador é tida por inconstitucional por REGINA HELENA COSTA, por ofensa à capacidade contributiva, opinião com a qual não concordamos pela observância da **metonimização** e da **dialogicidade**.²¹⁷⁸ Ademais, em relação à presunção da base de cálculo, a regra da **metonimização** exige a observância motivada de médias efetivas de mercado, sujeitas a discussão pela **dialogicidade**.²¹⁷⁹

Fiscais e de Fato Gerador sem Previsão na Lei Complementar. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). **Grandes Questões Atuais do Direito Tributário**. São Paulo: Dialética, 2005. v. 9., p. 19; CHIESA, Clélio. ICMS. A denominada Substituição Tributária “para frente”. **Revista dos Tribunais: Cadernos de Direito Tributário e Finanças Públicas**, ano 7, n. 29, out./dez. 1999, p. 63-66; OLIVEIRA, Júlio Maria de; MIGUEL, Carolina Romanini. **Novas medidas...**, *op. cit.*, p. 577-579; ZILVETI, Fernando Aurélio. **Simplicius...**, *op. cit.*, p. 187; PAOLA, Leonardo Sperb de. **Presunções...**, *op. cit.*, p. 243-244; CARVALHO, Cristiano. **Ficções...**, *op. cit.*, p. 297-300; FRATTARI, Raphael. **Sopesamento...**, *op. cit.*, p. 131; ROCHA, Eduardo Moraes da. Um exame crítico do julgado do Supremo Tribunal Federal que admitiu a construção de pautas fiscais de caráter absoluto na substituição tributária progressiva. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 179, ago. 2010, p. 32-38; ROCHA, Sérgio André. **A tributação...**, *op. cit.*, p. 16-17; MATTOS, Aroldo Gomes de. **ICMS...**, *op. cit.*, p. 16-19; MANEIRA, Eduardo. **O princípio...**, *op. cit.*, p. 65; MANEIRA, Eduardo. **Base...**, *op. cit.*, p. 186 *et seq.*; RIBEIRO, Ricardo Lodi. **A praticabilidade...**, *op. cit.*, p. 83-85; COMUNELLO, Luigi. Considerações sobre a substituição tributária: De fato gerador futuro. **Revista Tributária e de Finanças Públicas**, São Paulo, RT, ano 10, n. 43, mar./abr. 2002, p. 69-71; ROCHA, Thiago Maia Nobre. **Praticidade...**, *op. cit.*, p. 123; GODOI, Marciano Seabra de; MOREIRA, Gilberto Ayres. **Exigência...**, *op. cit.*, p. 82-83; CASSONE, Vittorio. Princípio da Eficiência em Matéria Tributária. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). **Princípio...**, *op. cit.*, p. 129; PINTO, Tiago Gomes de Carvalho. **Princípio da praticidade tributária...**, *op. cit.*, p. 9; PESSOA, Giuliana Mendonça. **Restituição...**, *op. cit.*, *passim*; ÁVILA, Humberto. **Imposto...**, *op. cit.*, p. 125-131; FROSI, Flávia Gehlen. **A aplicação...**, *op. cit.*, p. 105-106; TEIXEIRA, Daniel Alves. **Praticidade...**, *op. cit.*, p. 151-157. Como exemplos de textos em que se defendeu a inconstitucionalidade da substituição ou do “fato gerador presumido” *tout court*: FERRAGUT, Maria Rita. Fato gerador presumido. **Revista dos Tribunais: Cadernos de Direito Tributário e Finanças Públicas**. São Paulo: RT, ano 4, n. 16, jul./set. 1996 p. 79 *et seq.*; FERRAGUT, Maria Rita. **Presunções...**, *op. cit.*, p. 121; QUEIROZ, Luís César Souza de. **Sujeição...**, *op. cit.*, p. 242 *et seq.*; DENARI, Zelmo. Reflexões acerca da Substituição Tributária. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo: Dialética, n. 162, mar. 2009, p. 70-71; CHIESA, Clélio. **ICMS...**, *op. cit.*, p. 56 [o autor ressalva sua opinião, mas analisa o instituto tendo em vista o posicionamento jurisprudencial favorável à técnica]. CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso...**, *op. cit.*, p. 522-529; COSTA, Alcides Jorge. ICMS e Substituição Tributária. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo: Dialética, n. 2, p. 70-95, nov. 1995, p. 85. Anotamos, ainda, a posição de CARRAZZA e de MELO, que, ao colocarem entre parênteses a questão da constitucionalidade da substituição “para frente”, afirmam que o uso de pautas somente seria aceitável como presunção relativa e que cedesse espaço ao preço efetivo da operação no caso de serem os valores divergentes. Cf. CARRAZZA, Roque Antonio. **ICMS...**, *op. cit.*, p. 394-398; MELO, José Eduardo Soares de. **ICMS...**, *op. cit.*, p. 181 *et seq.*

²¹⁷⁸ COSTA, Regina Helena. **Praticabilidade...**, *op. cit.*, p. 239 e p. 280-285.

²¹⁷⁹ ÁVILA, Humberto. **Teoria da Igualdade Tributária**. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2009, p. 95-97; ROCHA, Eduardo Moraes da. **Teoria...**, *op. cit.*, p. 130; TEIXEIRA, Daniel Alves. **Praticidade...**, *op.*

Como cediço, houve relevante modificação da interpretação jurisdicional acerca do instituto da substituição “para a frente”. Inicialmente, o STF decidira que a medida era válida desde que garantida a devolução de eventual excesso em relação ao preço final de venda (RE n. 213.396 e ADinMC n. 1851) para, depois, passar a entender que a devolução somente teria cabido se o fato jurídico tributário não ocorresse (AgRgRE n. 266.523)²¹⁸⁰, sendo desnecessária a devolução de valores no caso de divergência entre o montante presumido recolhido e o preço final do produto, numa verdadeira presunção absoluta.²¹⁸¹ Recentemente, contudo, evoluiu a compreensão do Pretório Excelso para considerar necessária a realização de tal ressarcimento, reduzindo-a a uma presunção relativa.²¹⁸² Ter-se-ia, segundo o voto do Ministro Luís Roberto Barroso, uma mudança da intensidade da praticidade no tempo, sendo atualmente possível atender a uma Individualização mais completa do que antes.²¹⁸³

Anotamos que se considerássemos válida a interpretação do tema como uma presunção relativa fraca – no sentido que anteriormente o STF dava ao § 7º do artigo 150 da CF/88, para atendimento à regra da coerência horizontal, a exigir paridade de armas entre o Estado e o sujeito passivo tributário, referida presunção deveria valer para ambos, vale dizer, não poderia o Estado, unilateralmente, desconsiderar a presunção por ele mesmo criada apenas em seu favor, no caso de eventual insuficiência da base de cálculo presumida em relação ao efetivo valor da venda.²¹⁸⁴ Em relação à técnica da **Contração** expressa por meio da substituição, há o atendimento à regra da **neutralidade**, tendo em vista a possibilidade de repasse do custo tributário por meio da regra da não-cumulatividade.

7.5.4 REGIMES ESPECIAIS DO ICMS FIXADOS EM ACORDOS

Os regimes especiais do ICMS fixados em acordo são instrumentos previstos por leis estaduais em que, por meio de requerimento e adesão do sujeito passivo do ICMS, fixam-se regras especiais de cumprimento de obrigações acessórias, como ocorre no Estado de São

cit., p. 151-152.

²¹⁸⁰ Veja-se: GODOI, Marciano Seabra de; MOREIRA, Gilberto Ayres. **Exigência...**, *op. cit.*, p. 83.

²¹⁸¹ A validade do “fato gerador presumido” fora fixada pelo STF já no RE 213396.

²¹⁸² RE 593.849/MG, ADI 2.675/PE e ADI 2.777. Veja-se a respeito: TELES, Galderise. Ressarcimento ICMS-ST: Questões controversas decorrentes da decisão do STF no Recurso Extraordinário nº 593.849/MG e ADIN 2.777/SP e ADIN 2.675/PE. In: SOUZA, Priscila (org.); CARVALHO, Paulo de Barros (coord.). **Racionalização do Sistema Tributário**: XIV Congresso Nacional de Estudos Tributários. São Paulo: Noeses, 2017, p. 425-445.

²¹⁸³ Sobre esse aspecto, veja-se: PAULA, Daniel Giotti de. **A Praticabilidade no Direito Tributário**: controle..., *op. cit.*, p. 448-450.

²¹⁸⁴ E alguns Estados-membros assim agiam, por meio dos chamados “gatilhos”, que seriam forma inválida de praticabilidade, pelo exposto. Veja-se sobre o tema: MACHADO, Hugo de Brito; MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. ICMS. Substituição tributária “para frente”. Critérios de determinação do preço final. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo: Dialética, n. 92, maio 2003, p. 90-100.

Paulo (artigo 71 da Lei Estadual n. 6.374/89) e no do Paraná (artigo 42 e seguintes da Lei Estadual n. 11.580/96).²¹⁸⁵ Há, contudo, acordos que tratam de procedimentos de aplicação da norma de incidência tributária, como os que alguns Estados-membros preveem em relação a ajuste de pauta de valores na substituição “para a frente”.²¹⁸⁶ Na primeira hipótese tem-se **Sintetizações (Sumarizações por Simplificação)**; na segunda, **Generalizações (Desconsiderações por Padronização)**, que parecem enquadrar-se como normas individuais e abstratas, na opinião de RICARDO BOLAN.²¹⁸⁷ Em ambos os casos, tem-se temas ligados à Legalidade Genérica (desde que se refiram, exclusivamente, a questões de prova, em especial em relação à base calculada), e se, no caso concreto, atenderem às regras de resiliência do modo padrão, não vislumbraríamos maiores óbices.²¹⁸⁸

Aqui deixamos de lado os “regimes especiais” que se referem ao aumento da carga fiscalizatória com natureza sancionatória, para tratar tão somente dos regimes consensuais com finalidade simplificadora.²¹⁸⁹ É a distinção que PAULO DE BARROS CARVALHO e RICARDO BOLAN fazem entre regimes especiais impositivos ou consensuais, sendo, estes últimos, divididos entre os adjetivos – que tratam de deveres instrumentais – e os substantivos – com “mutações no liame obrigacional”.²¹⁹⁰

Obviamente que haverá um espaço discricionário se assim a lei específica o prever; mas, caso haja contribuintes em situação análoga, não cremos ser possível, sob a óptica da Isonomia (art. 150, II, CF/88) e da Impessoalidade (art. 37, *caput*, CF/88), o arbitrário deferimento do regime especial a determinado sujeito em detrimento dos demais. Há, aqui, a necessidade de observância do limite geral da **coerência horizontal**: a mesma situação deve ser oportunizada a todos os interessados em situação análoga, o que, ademais, repercute também em relação à livre concorrência (art. 170, IV, CF/88). Por fim, o caráter consensual permite o atendimento à **dialogicidade**, como aponta DANIEL GIOTTI DE PAULA, inclusive,

²¹⁸⁵ MIGUEL, Luciano Garcia. Efeitos da publicação das decisões exaradas em consultas tributárias e em pedidos de concessão de regimes especiais. In: MOREIRA, André Mendes *et al.* **Sistema Tributário Brasileiro e as Relações Internacionais**: X Congresso do IBET. São Paulo: Noeses, 2013, p. 720; BOLAN, Ricardo Ferreira. **Regimes Especiais**: IPI, ICMS. São Paulo: Quartier Latin, 2004, p. 77. O último autor trata, também, dos regimes especiais no âmbito do IPI.

²¹⁸⁶ FROSI, Flávia Gehlen. **A aplicação...**, *op. cit.*, p. 17; BOLAN, Ricardo Ferreira. **Regimes...**, *op. cit.*, p. 99-100.

²¹⁸⁷ BOLAN, Ricardo Ferreira. **Regimes...**, *op. cit.*, p. 111-113.

²¹⁸⁸ Em sentido contrário em relação aos chamados regimes especiais materiais, que tratam do valor do tributo: BOLAN, Ricardo Ferreira. **Regimes...**, *op. cit.*, p. 131-133.

²¹⁸⁹ Veja-se a respeito deles, exemplificativamente: ATALIBA, Geraldo; GIARDINO, Cleber. Regime Especial estabelecido “ex officio” pela Fazenda Pública a contribuintes em débito – Restrições a direitos individuais. **Revista de Direito Tributário**, São Paulo: RT, ano 14, n. 51, jan./mar. 1990, p. 172-182; MORETI, Daniel. **Regime...**, *op. cit.*, p. 84-107; PADILHA, Maria Ângela Lopes Paulino. **As Sanções...**, *op. cit.*, p. 247-258.

²¹⁹⁰ CARVALHO, Paulo de Barros. O ICMS e os regimes especiais. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo: Dialética, n. 8, p. 94-98, maio 1996, p. 94-98; BOLAN, Ricardo Ferreira. **Regimes...**, *op. cit.*, p. 80-196.

segundo MUZZI FILHO, com vantagens ao contribuinte pelo reforço da segurança jurídica pelo necessário emprego de regras e princípios contratuais.²¹⁹¹

7.5.5 REGIME ESPECIAL TRIBUTÁRIO – RET DO PATRIMÔNIO DE AFETAÇÃO EM INCORPORAÇÕES IMOBILIÁRIAS

O patrimônio de afetação foi criado pela Medida Provisória n. 2.221/2001 e atualmente é regulado pela Lei Federal n. 10.931/2004: trata-se de uma “segregação patrimonial de bens do incorporador da obra afetada” com “contabilidade totalmente separada do empreendimento” para fins de responsabilidades diversas e permitindo a continuidade da obra e a entrega das unidades imobiliárias mesmo no caso de falência da incorporadora.²¹⁹² Veja-se que há, aqui, uma ficção jurídica oriunda de prévia ficção jurídica: separa-se juridicamente um determinado patrimônio oriundo de uma pessoa jurídica, dando-lhe autonomia jurídica para determinadas finalidades.

Referida segregação possui efeitos tributários: houve a instituição do Regime Especial Tributário – RET para o referido patrimônio de afetação.²¹⁹³ Trata-se de regime tributário opcional à incorporadora que leva, em relação a cada incorporação – individualizada em relação ao patrimônio da incorporadora – à incidência conjunta do IRPJ, da CSLL, da Contribuição ao PIS e da COFINS, no percentual de 4% sobre as receitas mensais recebidas, sem comunicação com a contabilidade da empresa. Aparecem, aqui, as técnicas de **Generalização (Desconsideração por Abstração – fato gerador – e por Padronização – base de cálculo)** e de **Sintetização (Sumarização por Simplificação, referente ao recolhimento unificado²¹⁹⁴)**.²¹⁹⁵

A regra da **competência** é atendida pela instituição em lei do regime especial. O percentual cabível a cada tributo é fixado normativamente, verificando-se claramente o

²¹⁹¹ PAULA, Daniel Giotti de. **A Praticabilidade no Direito Tributário: controle...**, *op. cit.*, p. 424; MUZZI FILHO, Carlos Victor. **O consentimento...**, *op. cit.*, p. 172.

²¹⁹² GUIMARÃES, Bruno Schirato. Patrimônio de Afetação. **Cadernos Jurídicos da OAB Paraná**, Curitiba: OAB Paraná, n. 83, set. 2018, p. 54.

²¹⁹³ Note-se que há, na realidade, diversos regimes especiais no bojo do que estamos a tratar de forma simplificada como RET, alguns temporários. Vide: art. 2º da Lei 12.024/09 (RET para o Programa Minha Casa, Minha Vida) e art. 24 a 27 da Lei 12.715/12 (RET aplicável a construções ou reformas de estabelecimentos de educação infantil) e a Instrução Normativa RFB n. 1.435/2013.

²¹⁹⁴ Vide a subseção 7.4.2, *supra*.

²¹⁹⁵ Existe uma ficção jurídica de separação patrimonial que, a nosso ver, não constitui uma Fabulação, por não ser uma ficção tributária. Realmente, trata-se, em suma, da criação de um patrimônio destacado da “pessoa jurídica” para fins diversos, com relativa autonomia jurídica, oriunda já do direito privado e com efeitos no campo tributário (ou seja, sem lesão ao art. 110 do CTN). Note-se, ainda, que tal ficção não afronta diretamente a Capacidade Contributiva do contribuinte, pois os recortes realizados na riqueza tributada são reduzíveis a presunções em relação à pessoa original. Anotamos que não haveria ofensa a referido dispositivo do CTN ainda que fosse uma ficção tributária, tendo em vista que não há, a nosso ver, atingimento de regras de competência tributária, por se tratarem, todos, de tributos federais.

atendimento à regra de resiliência da **desaglutinação**, com a reconstrução racional de cada norma de incidência tributária. Tratando-se de uma presunção de materialidade e de base de cálculo dos tributos envolvidos sobre a receita bruta, a regra da **metonimização** é observada (há inferência razoável), também a **dialogicidade prévia**, via **consensualização**, eis que presente a opção do contribuinte. Vale dizer, há nessa técnica o atendimento aos limites para o bom uso da praticabilidade tributária: em relação à contribuição ao PIS e à COFINS, a separação patrimonial não causa lesão à capacidade contributiva, afinal, decotar parcelas da receita para cálculo em separado não gera, por si só, impactos no particular; em relação ao IRPJ e à CSLL, o isolamento de parte das rendas para tributação em separado assemelha-se à exposta na subseção 7.3.4, em relação à tributação em separado ou exclusiva na fonte no IR, com uma diferença primordial: há, aqui, o direito de opção do contribuinte, o que transforma tanto a abstração da materialidade quanto a padronização da base de cálculo em presunções absolutas com **consensualização**, o que nos parece aceitável por nosso ordenamento jurídico.

CONCLUSÕES

1 PREMISSAS E TESES ESSENCIAIS

1. Buscamos realizar uma investigação sobre a praticabilidade tributária que tivesse por norte o atingimento de uma verdade coerentista – do ponto de vista interno – e de uma quase-verdade – em cotejo com a prática jurídica nacional, com a intenção de que tal pesquisa constituísse uma análise científica – dentro dos limites do que é possível para o estudo do Direito. Para tanto, dentro de uma **teoria analítica do Direito**, com **recorte positivista** e utilizando as ferramentas da **Semiótica**, buscamos **conciliar as dimensões sintático-semântica e semântico-pragmática**, identificando, quando necessário, as interpretações possíveis; em alguns momentos, posicionamo-nos pelas interpretações que consideramos mais viáveis numa óbvia construção de “sistemas” individuais, no sentido do *Normative Systems* de ALCHOURRÓN e de BULYGIN, em alguns casos concorrentes dos sistemas da doutrina e da jurisprudência.

2. Sustentamos ser possível a utilização de uma razão prática dentro do contexto semântico-pragmático da argumentação jurídica, como forma de reconhecimento de que o ser humano – e, por decorrência, as instituições sociais formadas por seres humanos – possui capacidade racional para o autocontrole, o que parece bastante presente num Estado Democrático como o brasileiro em que existem limites para a realização da vontade no âmbito das decisões jurídicas, decorrentes de um procedimento fixado pelo próprio direito positivo, uma razão prática inserida no seio do próprio Direito para a fixação de sentidos por meio de jogos linguísticos também juridicizados. Trata-se de uma razão prática procedimental.

3. Recordamos que como ocorre nas línguas naturais, a “língua jurídica” é utilizada de forma diversa por seus usuários, ela “deriva”, o que é perceptível pelos diferentes usos encontrados em auditórios diversos acerca dos mesmos textos de direito positivo. A forma de “falar” a “língua jurídica” é bastante diversa, sendo comum que muitas interpretações sejam possíveis dentro da moldura normativa. Em face desses múltiplos sistemas rivais surgem dissensos doutrinários e críticas atroztes às interpretações – e os decorrentes sistemas – criados pelo Legislativo ou pelo Judiciário. Pôde-se, então, fazer um paralelo a título metafórico: por vezes, a doutrina se assemelha ao papel dos gramáticos a prescrever o uso culto, dessa vez da “língua” jurídica aos aplicadores de normas, que, em muitas oportunidades, na visão dos primeiros, parecem falar num linguajar vulgar a ofender o puro vernáculo – o sistema criado pelo doutrinador que está a criticar.

4. Verificamos que a Ciência do Direito Tributário brasileira tem utilizado fortemente uma análise linguística de seu objeto de estudo, pela influência do Positivismo Jurídico kelseniano e que trouxe relevantíssimos frutos notadamente num recorte sintático-semântico.

Já o enfoque no aspecto semântico-pragmático costuma ser mais raro ou contido. Por sua vez, uma análise pragmática do Direito Tributário é muito mais do que observar o Direito Tributário como ele é entendido pelos tribunais, ainda que também o seja. É pragmática uma análise que verifica como o legislador aplica a Constituição, como a Administração Tributária aplica a lei, como o contribuinte a interpreta e a ela se sujeita – ou não. Do ponto de vista da norma de incidência tributária, também é pragmático um estudo que se preocupa com seu aspecto funcional. A análise da função do Direito Tributário como um todo permite vislumbrar uma tridimensionalidade teleológica, formada pela noção do poder-dever tributário, dos limites a referido poder-dever e, finalmente, de intervenção do Estado no espectro social e econômico a abarcar todo o espectro da chamada extrafiscalidade. Já com lupa apenas sobre a norma de incidência tributária, pode-se pensar o recorte semântico-pragmático em relação à famosa dualidade entre as funções fiscal e extrafiscal do tributo. Tais aspectos se referem à dimensão ilocucionária do ato de fala normativo.

5. Pôde-se apontar a existência de uma verdadeira Babel Jurídica, o que é bastante aparente no Direito Tributário brasileiro, em que muitas vezes se verifica um distanciamento exegético notável entre a dogmática e a forma como a Administração Tributária e o Judiciário interpretam os limites constitucionais e legais. A boa qualidade das reflexões científicas no auditório da Dogmática Tributária aproxima sua visão do que poderíamos considerar um uso culto da “linguagem” jurídico-tributária, que influencia em maior ou menor grau os aplicadores de normas jurídicas tributárias. Todavia, em tais auditórios temos o que se poderia apontar como uma fala vulgar que é exitosa no cumprimento de sua função de prescrição de condutas e de resolução de conflitos. Ambos os níveis são usos potenciais da “língua” jurídico-tributária. A competência linguística – a língua – é a mesma; o desempenho – a fala – é muito diferente. Uma semiose completa do Direito Tributário brasileiro precisa levar em conta tais níveis e reconhecer o valor de ambos.

6. Tendo em vista que a tributação é gerida e aplicada pela Administração Tributária, nota-se que vários dos institutos típicos de Direito Administrativo são utilizados e incorporados pelo Direito Tributário, sendo aplicável o mesmo regime jurídico com pequenas derrogações. Nota-se daí a relevância da noção de Eficiência também na seara tributária. Nesse campo, a dogmática apresenta vieses parecidos com as análises antes expostas, dos que trataram do princípio em gênero. Verificamos que se pode falar do valor eficiência no campo tributário em relação ao Estado, ao contribuinte ou em relação a ambos. Pode-se também considerar que ele serve para medição do atingimento da finalidade ou dos meios. Parte da doutrina a compreende como um princípio instrumental, que serve para qualquer fim e que, por isso mesmo, serve ao atendimento de outros princípios jurídicos, tal como a igualdade ou a capacidade contributiva, enquanto que, para outros, há vinculação a finalidade específica, que faz parte de sua ontologia jurídica, como, por exemplo, alcançar o bem comum. Se é eficiente

o que atinge às três finalidades do Direito Tributário apontadas anteriormente, somada à noção de “eficiência em sentido estrito”, relativa aos meios menos onerosos, teremos uma **eficiência totalizante**, próxima à noção da **boa administração** de que tratam os administrativistas, ligada ao cumprimento de interesses públicos primários. Pode-se falar de uma das dimensões da efetividade tributária, a **produtividade estatal**, a otimização da relação entre meios e fins para a produção máxima de *outputs* com o mínimo desgaste dos recursos escassos. Com o foco exclusivo na “arrecadação”, poder-se-ia falar de uma **“efetividade ou produtividade arrecadatória”**: arrecadar o máximo, pouco importando, ou importando pouco, os meios. Ou, ainda, de uma “eficácia ou efetividade tributária do contribuinte”. Sobre o aspecto dos meios de medição da eficiência, pode-se buscar eficiência em relação ao custo pecuniário da atuação administrativo-tributária (**economicidade**), o tempo como recurso escasso (**celeridade**) e a simplificação dos atos, a diminuição de sua quantidade ou de aspectos qualitativos que diminuam o esforço humano necessário para sua produção (**eficiência procedimental, simplificação ou desburocratização**).

7. Numa **primeira aproximação** de nosso objeto de estudo, após identificarmos a existência de um fenômeno apontado pela doutrina que pode ser denotado pelo nome de “praticabilidade tributária” – uma série de situações que se ligam sob a ideia de simplificação da aplicação normativa – promovemos uma separação analítica entre diversos objetos que são muitas vezes tratados sob a mesma designação de “praticabilidade”, num esforço analítico de desambiguação por meio de redefinições – com claro cunho estipulativo: a) denominamos de **“aplicabilidade”** o que parte da doutrina chama de natureza lógico-jurídica, que configura os limites semântico-pragmáticos de todo o ordenamento, essa necessidade de que as normas incidam sobre o possível, sejam exequíveis em sentido amplo; b) denominamos de **“comodidade”** a noção pré-jurídica, proveniente da ciência econômica ou da administração, que serve de razão para uma técnica simplificadora – de cunho extrafiscal –, ou, ainda, como atributo ou consequência de determinadas formas de aplicação normativa e a “praticabilidade” que realmente nos interessa; c) chamamos de **“normas de tratamento simplificado”** as normas que visam simplificar a situação tributária do contribuinte, e d) por fim, denominamos de **“redução da complexidade tributária”** a busca pela simplificação do sistema tributário como um todo.

8. Numa **segunda aproximação** de nosso objeto de estudo, sob enfoque sintático-semântico, assentamos que a praticabilidade pouco pode ser percebida em tal dimensão de análise normativa, restando alguns poucos sinais na norma produzida. Verificamos, também, que a noção de simplificação de aplicação normativa pode ser vista sob diferentes ângulos: observando-se o Direito em seu aspecto discursivo, pragmático, poder-se-ia afirmar que, até certo ponto, haveria uma tendência de se utilizar o menor esforço na aplicação do Direito, sem que isso seja, necessariamente, uma imposição jurídica; de outro lado, normativamente

falando, a exigência de uma simplicidade/economia como norma jurídica, é algo que depende é dada pelo próprio direito positivo. No caso do Direito positivo brasileiro, no que se refere à atuação estatal, parece-nos que **há norma jurídica a permitir uma atuação simplificada, que poderíamos considerar a regra geral em nosso sistema: o Princípio da Eficiência.** E o modal “permitido” se dá porque tal princípio exige a aplicação/criação de normas de modo eficiente, em todos os âmbitos de atuação estatal; isso pode ser, em certos contextos, sua aplicação simplificada, mas não há identificação automática entre os conceitos, existindo um espaço de liberdade limitada para o aplicador/criador da norma nesse quesito. De outro lado, há casos em que nosso ordenamento prevê a obrigação de tratamento simplificado e há casos de vedação.

9. Na **terceira aproximação**, de cunho semântico-pragmático, fixamos que se pode apontar, com base na doutrina, a existência de um **“modo padrão” de aplicação normativo** na seara tributária e que a “praticabilidade” encontra-se em desvios de tal forma ordinária. Esse ponto é relevante em nossa tese, por dar os contornos de identificação do que se pode considerar como uma técnica de praticabilidade, podendo-se, com isso, apontar o que seria um modo padrão e, por contraste, o que seria um modo simplificado. Ambos são classificações sobre formas de positivação do Direito Tributário. Trata-se a praticabilidade, portanto, de uma **denominação que é dada a um conjunto de práticas no Direito**, não a algo que está na estrutura do Direito, a uma norma ou a um conjunto delas, ainda que esse uso ocorra por metonímia. Com isso, após termos afastado outras opções apontadas pela doutrina, em especial a de que a praticabilidade seria um princípio jurídico, pudemos apontar a natureza jurídica de nosso objeto de estudo como um **conjunto de técnicas de aplicação normativa visando eficiência administrativa.**

10. No esforço de delimitação de nosso objeto, fixamos que, em nosso recorte, a praticabilidade tributária é considerada desde o ponto de vista **estatal**, referente à atuação eficiente sob o aspecto procedimental do **Estado-Legislator** e do **Estado-Administração**, nesse último caso abarcando determinadas atuações do **Estado-Jurisdição em função atípica** de regulamentação e de aplicação administrativa de normas tributárias. Em relação ao contribuinte, tendo antes diferenciado a praticabilidade tributária das “normas de tratamento simplificado” que o têm por foco, aquela o afeta de forma indireta por meio de efeitos perlocucionários benéficos ou não.

11. Consideramos que, em nosso sistema, **o fundamento jurídico da praticabilidade tributária é o Princípio da Eficiência**: a praticabilidade (forma de aplicação normativa, técnica) não se confunde com a Eficiência (norma-princípio). De forma mais recortada, trata-se da eficiência procedimental, voltada à tutela de interesses públicos secundários, o que não significa de nenhum modo que tal técnica não seja limitada pelos demais princípios constitucionais, visando ao atendimento da Eficiência em sentido global: ele

não pode contrariar interesses públicos primários.

12. Verificamos, por meio de análise dos textos de direito positivo e de revisão bibliográfica de nossa doutrina, que o modo padrão de aplicação das normas tributárias no ordenamento jurídico brasileiro apresenta algumas características bem marcantes, que identificamos da seguinte forma: a) a estrita divisão de funções entre os órgãos estatais (**Avocação**); b) a mais completa individualização na aplicação normativa (**Individualização**) e c) a **observância de etapas e estruturas completas** na positivação do direito (**Analiticidade**). Em contraposição, concluímos que na dimensão ilocucionária, em que transparece o efeito desejado pelo aplicador da norma visando eficiência administrativa, pode-se encontrar três modos de materialização da Praticabilidade Tributária: a **Delegação**, a **Generalização** e a **Sintetização**, identificadas como três subfunções da eficiência procedimental que podem mesclar-se em diferentes níveis no resultado do ato de fala (norma posta), configurando as características mais essenciais encontráveis nas mais diversas técnicas denominadas como “praticabilidade”, por meio de uma abstração dos numerosos casos. Passamos, então, a apresentar a tipologia das técnicas de praticabilidade tributária com base nas três macrotécnicas antes mencionadas.

13. Apresentamos, então, uma **definição analítica da praticabilidade tributária**, nos termos seguintes: ela é a denominação que se atribui a uma série de técnicas de aplicação/criação de normas tributárias pelo Estado em suas funções legislativa e administrativa, com a finalidade de maior eficiência procedimental sob a óptica estatal, que contém três características que podem manifestar-se em conjunto ou separadamente, quais sejam, a Delegação – assim considerada a transferência a outrem, por previsão constitucional expressa ou por ato posterior, da competência de expedição de normas gerais e abstratas ou de competência administrativa de expedição de normas individuais e concretas da autoridade que aprioristicamente teria tais titularidades –, a Generalização – entendida como a desconsideração total ou parcial, na norma expedida, seja ela geral ou abstrata ou individual e concreta, da necessidade de comprovação direta da situação individual do sujeito passivo ou do fato – e a Sintetização – definida como a utilização de abreviaturas normativas, seja numa cadeia de normas ou seja internamente, em relação à estrutura de uma norma jurídica específica –, encontráveis em cotejo com o modo de aplicação padrão das normas tributárias fixado segundo o posicionamento majoritário da doutrina, que possuem por características as noções contrapostas de Avocação, Individualização e de Analiticidade, respectivamente.

14. Consideramos existir uma **tensão entre os vetores Igualdade, Segurança Jurídica e Eficiência** em matéria tributária, que entendemos ser necessário desanuvier. Para tanto, buscamos uma compreensão acerca dos conceitos e das diversas dimensões da Segurança Jurídica e da Igualdade em matéria tributária, somando-os às conclusões que já se tinha sobre o Princípio da Eficiência.

15. Buscando os fundamentos e as molduras normativas do modo padrão de aplicação da norma tributária, por oposição, tratamos dos espaços fronteiriços em que se faz possível a utilização das técnicas de praticabilidade, apresentando sugestões de interpretação. Fixamos que o modo padrão de aplicação normativo-tributária, marcado pela Avocação, pela Individualização e pela Analiticidade é uma construção racional da dogmática com base no direito positivo com a qual assentimos, nos termos seguintes:

15.1 Afirmamos que a **Avocação é a regra em nosso direito positivo**. Mas **existem exceções** em que é permitida a Delegação, como os seguintes: (i) casos em que a própria Constituição Federal a autoriza, inclusive com espaço para a Delegação Legislativa por meio de medidas provisórias e de leis delegadas e (ii) situações em que existe o espaço para atos normativos infralegais, baseados em dois critérios básicos: a separação entre os casos de legalidade estrita e de legalidade genérica e a existência de efeitos internos ou externos à Administração.

15.2 Esclarecemos também que a **Individualização é a regra em nosso direito positivo**, sendo ela entendida, no caso dos tributos não-vinculados, como o respeito da pessoalidade e da capacidade contributiva subjetiva com os limites do mínimo vital (considerado como o valor médio brasileiro) e o não confisco e, no caso dos tributos não-vinculados, com o respeito à referibilidade. Esclarecemos, contudo, que com base na moldura normativa do art. 145, § 1º, da CF/88 **existe espaço para a Generalização**

15.3 Esclarecemos também que a **Analiticidade é a regra em nosso direito positivo**, existindo, contudo, limites constitucionais sutis que **permitem a utilização da Sintetização**.

16. Após fixadas as teses básicas decorrentes de nossas interpretações acerca dos princípios constitucionais tributários em jogo no tema da Praticabilidade Tributária, assentamos que se o modo padrão de aplicação normativa se encontra numa zona de clareza quanto à validade diante dos ditames de nosso ordenamento jurídico, as técnicas simplificadoras localizam-se nas bordas de um campo de incerteza, em que se pode, com esforço analítico, separar formas válidas e inválidas de Praticabilidade. No último caso, as técnicas de Delegação degeneram em usurpações e em renúncias de competência; as de Generalização, em verdadeiros engodos jurídicos; as de Sintetização, em sanções políticas, em barbarismos e em vulgarismos sintáticos e morfológicos. As formas válidas de praticabilidade encontram-se num meio termo entre a forma ortodoxa de aplicação normativa e formas inválidas de simplificação tributária. E mesmo a aceitação das formas válidas de praticabilidade exige uma exegese ponderada dos princípios constitucionais que lhe servem de principais limites; uma interpretação muito restrita levaria, incondicionalmente, à qualificação de inconstitucionalidade das técnicas. Passamos, então, a indicar alguns limites básicos para as técnicas de praticabilidade para alcançar um conjunto claro e controlável de

parâmetros para o julgamento das técnicas de praticabilidade – sem esgotar as possibilidades hermenêuticas a respeito.

17. Apresentamos, então, com base nas regras de racionalidade discursiva, o que denominamos de **regras de resiliência**: para a validade das técnicas de praticabilidade – como forma de aplicação da Eficiência –, ou seja, sob determinadas circunstâncias que se aproximem de uma lesão muito intensa à Igualdade ou à Segurança Jurídica, tais técnicas devem ser derrotáveis. Separamo-las em regras gerais (**competência, hierarquização, motivação, coerência vertical e coerência horizontal**), regras específicas para cada macrotécnica – (i) para a Delegação: **condicionamento formal, condicionamento material e revogabilidade**; (ii) para a Generalização: **metonimização e dialogicidade prévia (impugnação) ou postergada (consensualização)**; (iii) para a Sintetização: **dialogicidade, metonimização, desaglutinação, paridade de armas, incoerção e autocontenção**) – e em regras subsidiárias (**neutralidade e proporcionalidade/razoabilidade**). No último capítulo, aplicamos as teses sobre a natureza jurídica, a tipologia e os limites da Praticabilidade Tributária, indicando situações que se adequam ao nosso ordenamento jurídico e outras que reputamos invalidáveis.

2 SÍNTESE CONCLUSIVA

Fomos inspirados desde o início de nossa jornada pela metáfora que convidamos o leitor a compartilhar conosco: observar o Direito como uma língua natural, repleto dos mesmos mistérios e encantos. Para tanto, sabemos, foi necessária uma boa dose de suspensão da descrença, com o abandono do ceticismo inicial que naturalmente acomete a muitos. Esperamos que esse pequeno salto de fé tenha sido, ao final, recompensado.

Afinal, não é sempre que se encontram afirmações como a de que existe uma língua culta e uma língua vulgar no âmbito jurídico, assim entendidas algumas formas diferentes de interpretação e de aplicação das normas jurídicas – aqui, as tributárias são as que obviamente interessam. Decorrencia disso, apontar um modo padrão de aplicação das normas tributárias e um modo simplificado, pode ter sido motivo de estranheza inicial; mas, em tal metáfora, pudemos localizar a praticabilidade tributária como uma realidade semântico-pragmática de nossa língua jurídico-tributária, uma forma vulgar, digamos, de aplicação de normas jurídicas.

Fortes nisso, introduzimos cada capítulo com um pequeno diálogo de nossa tese com uma reflexão de cunho linguístico ou literário. Questionamos, inicialmente, se a praticabilidade tributária seria uma forma de falar a língua tributária, uma variante vulgar... e a resposta já se sabe que é positiva. Ao adentrarmos no mágico mundo semiótico, recordamos a viagem de Gulliver a Lilipute para pontuar que o foco isolado na estrutura das coisas pode relegar aspectos essenciais para a compreensão do mundo que só se encontram em suas funções.

Vimos que a relevância da Segurança Jurídica, da Capacidade Contributiva e da Eficiência para uma boa tributação já eram apontadas de há muito por ADAM SMITH; e as sábias palavras de Salomão que ali mencionamos também serviram para apontar a genialidade de algumas conclusões de tributaristas brasileiros que hoje parecem esquecidas: às vezes fazemos algo novo ao recordar o antigo. Sobre a praticabilidade... quando em dúvida sobre sua efetiva existência, a chamamos de “unicórnio” e de “Planeta Vulcano” para recordar que a linguagem fala de coisas que não existem; não temos dúvida, ao final, que ela se assemelha mais ao “Planeta Netuno”: imaginado, calculado e, enfim, descoberto empiricamente. Posteriormente, de animais fantásticos mitológicos, passamos a falar de animais fantásticos reais, ao compará-la a um “ornitorrinco”, em homenagem a Umberto Eco, quando tratamos das dificuldades acerca de sua classificação. Voltamos à mitologia para recordar os seres metamórficos Proteu e Loki, como representações alegóricas das boas e más praticabilidades que encontramos na experiência tributária brasileira. Para encontrar os limites jurídicos que permitem estabelecer as fronteiras entre Proteu e Loki, predicamos o trilhar do aristotélico e budista caminho do meio.

Ao final, talvez possamos pensar a praticabilidade tributária, essa variante da língua jurídico-tributária que muitas vezes parece se contrapor à língua culta que predica nossa doutrina, como uma expressão normativa da poética de Manuel Bandeira: parece ela ser uma espécie de revolta dos falantes-aplicadores contra o “lirismo bem comportado [...] funcionário público com livro de ponto expediente protocolo e manifestações de apreço ao Sr. diretor”, que “pára e vai averiguar no dicionário o cunho vernáculo de um vocábulo”. Em suas expressões lícitas ou ilícitas, parece ser um chamado a “[t]odas as palavras sobretudo os barbarismos universais”, a “[t]odas as construções sobretudo as sintaxes de exceção”... um lirismo dos loucos e dos bêbedos? Um lirismo de libertação?²¹⁹⁶

Saiamos da literatura e da poesia, voltemos ao direito e à prosa. A praticabilidade, um tanto arredia à apreensão científica, foi definida como um conjunto de muitas técnicas de aplicação normativa que visam atendimento à Eficiência estatal em matéria tributária. Ela transparece sob as formas que denominamos de Delegação, de Generalização e de Sintetização, contrapostas às características básicas do modo padrão de aplicação normativo-tributária: a Avocação, a Individualização e a Analiticidade. Como toda forma linguística vulgar, até certo ponto ela ainda é reconhecida como uma variante da língua padrão; após determinado limite, passa a ser considerada como um uso não autorizado do vernáculo. Consideramos, portanto, que nosso rígido sistema tributário tem espaço para aplicação mais ponderada dos Princípios da Segurança Jurídica e da Igualdade. Há margem, portanto, para a Eficiência em matéria tributária, sob a óptica estatal, desde que não afrontadora dos

²¹⁹⁶ BANDEIRA, Manuel. **Poética**, p. 31-32.

interesses públicos primários em jogo nessa área. Nosso sistema não exige sempre o “ótimo”; muitas vezes basta o “bom”.

A praticabilidade tributária, dessarte, não é um princípio jurídico derogador da Legalidade ou da Capacidade Contributiva. É forma de aplicação normativa calcada na noção de Eficiência estatal que, para que seja válida, exige conformação com os valores Igualdade e Segurança Jurídica. Tudo ao mesmo tempo. Distanciamo-nos das formas como usualmente se entende o tema, dando-lhe, assim esperamos, diferentes premissas e contornos; abrindo-lhe clareiras e caminhos para futuras e melhores reflexões. Esperamos, igualmente, ter demonstrado que o uso da praticabilidade como mero recurso retórico a justificar medidas desrespeitadoras de garantias do contribuinte não encontra lastro em nosso ordenamento jurídico, mas que tais técnicas podem ser legítimos instrumentos de eficiência e racionalidade, se bem utilizadas. Diante disso, podemos, enfim, afirmar: a praticabilidade está morta. Viva a praticabilidade!

REFERÊNCIAS

Textos não jurídicos de autores estrangeiros

ABBAGNANO, Nicola. **Dicionário de Filosofia**. Trad. Alfredo Bosi. São Paulo: Martins Fontes, 2007.

AGOSTINHO, Santo. **Confissões**. Trad. J. Oliveira Santos S.J., A. Ambrosio de Pina S.J. *In*: Coleção os Pensadores. São Paulo: Abril Cultural, 1979.

ARISTÓTELES. **Ética a Nicômaco**. Trad. Pietro Nassetti. São Paulo: Martin Claret, 2004.

ARISTÓTELES. **Retórica**. Trad. Manuel Alexandre Júnior, Paulo Farmhouse Alberto e Abel do Nascimento Pena. São Paulo: Folha de São Paulo, 2015. (Coleção Folha. Grandes nomes do pensamento; v. 1).

AUSTIN, John Langshaw. **Quando dizer é fazer: palavras e ação**. Trad. Danilo Marcondes de Souza Filho. Porto Alegre: Artes Médicas, 1990.

BAKHTIN, Mikhail. **Marxismo e Filosofia da Linguagem: problemas fundamentais do método sociológico na Ciência da Linguagem**. Trad. Michel Lahud e Yara Frateschi Vieira. São Paulo: Hucitec, 1995.

BÍBLIA. Português. **Bíblia sagrada**. Tradução de Padre Antônio Pereira de Figueredo. Rio de Janeiro: Encyclopaedia Britannica, 1980.

BULFINCH, Thomas. **O Livro da Mitologia: histórias de Deuses e Heróis**. Trad. Luciano Alves Meira. 5. ed. São Paulo: Martin Claret, 2006.

CARNAP, Rudolf. Coletânea de Textos. *In*: SCHLICK, Moritz; CARNAP, Rudolf; POPPER, Karl R. **Coletânea de Textos**. Seleção de Pablo Rubén Mariconda. Trad. Luiz João Baraúna, Pablo Rubén Mariconda. São Paulo: Abril Cultural, 1980. p. 113-254.

CHIERCHIA, Gennaro. **Semântica**. Trad. Luiz Arthur Pagani, Lígia Negri, Rodolfo Ilari. Campinas: Unicamp. 2003.

CHOMSKY, Noam. **Linguagem e mente**. Trad. Lúcia Lobato. Brasília: Universidade de Brasília, 1998.

CHOMSKY, Noam. **The minimalist program**. Cambridge-EUA/Londres: The MIT Press, 1995.

COMMELIN, Pierre. **Nova Mitologia Grega e Romana**. Trad Thomaz Lopes. Belo Horizonte: Itatiaia, 1983.

COPI, Irving M. **Introdução à Lógica**. Trad. Álvaro Cabral. 2. ed. São Paulo: Mestre Jou, 1978.

DURKHEIM, Émile. **Da divisão do trabalho social**. Trad. Eduardo Brandão. São Paulo: Martins Fontes, 1999.

ECO, Umberto. **Kant e o Ornitorrinco**. Trad. Ana Thereza B, Vieira. Rio de Janeiro: Record, 1998.

ECO, Umberto. **Tratado Geral de Semiótica**. 3. ed. Trad. Antônio de Pádua Danesi e Gilson Cesar Cardoso de Souza. São Paulo: Perspectiva, 1997.

ELSTER, Jon. **Peças e engrenagens das Ciências Sociais**. Trad. Antônio Trânsito. Rio de Janeiro: Relume-Dumará, 1994.

ELSTER, Jon. **Ulises y las sirenas: estudios sobre la racionalidad e irracionalidad**. Trad. Juan José Utrilla. México: Fondo de Cultura Económica, 1997.

ELSTER, Jon. **Ulisses Liberto**: Estudos sobre Racionalidade, Pré-Compromisso e Restrições. Trad. Cláudia Sant'Ana Martins. São Paulo: UNESP, 2009.

FEYERABEND, Paul. **Contra o Método**. Trad. Octanny S. da Mata e Leonidas Hegenberg. Rio de Janeiro: Francisco Alves, 1977.

FREGE, Gottlob. **Lógica e Filosofia da Linguagem**. Trad. Paulo Alcoforado. 2. ed. amp. e rev. São Paulo: USP, 2009.

GARGARELLA, Roberto. **As Teorias da Justiça depois de Rawls**: um breve manual de filosofia política. Tradução: Alonso Reis Freire. São Paulo: Martins Fontes, 2008.

GEYMONAT, Ludovico. **Galileu Galilei**. Trad. Eliana Aguiar. Rio de Janeiro: Nova Fronteira, 1997.

GRANGER, Gilles-Gaston. **A Ciência e as Ciências**. Trad. Roberto Leal Ferreira. São Paulo: Unesp, 1994.

HAACK, Susan. **Filosofia das Lógicas**. Trad. César Augusto Mortari. Luíz Henrique de Araújo Dutra. São Paulo: Unesp, 2002.

HAACK, Susan. **Manifesto de uma moderada apaixonada**: ensaios contra a moda irracionalista. Trad. Rachel Herdy. Rio de Janeiro: PUC Rio: Edições Loyola, 2011.

HABERMAS, Jürgen. **Racionalidade e Comunicação**. Trad. Paulo Rodrigues. Lisboa: Edições 70, 1996.

HABERMAS, Jürgen. **Teoría de la Acción Comunicativa**: Racionalidad de la acción y racionalización social. 4. ed. Trad. Manuel Jiménez Redondo. Madrid: Taurus, 1999. v. I.

HESSEN, Johannes. **Filosofia dos Valores**. Trad. L. Cabral de Moncada. 4. ed. Coimbra: A. Amado, 1974.

HOBBS, Thomas. **Leviatã**. Trad. João Paulo Monteiro e Maria Beatriz Nizza da Silva. São Paulo: Martins Fontes, 2003.

HOSPERS, John. **Introducción al análisis filosófico**. 2. ed. Trad. Julio César Armero San José. Madrid: Alianza Universidad, 1984.

HUME, David. **Tratado da Natureza Humana**. Trad. Débora Danowski. 2. ed. rev. e ampl. São Paulo: UNESP, 2009.

JAKOBSON, Roman. **Linguística e Comunicação**. Trad. Izidoro Blikstein e José P. Paes. São Paulo: Cutrix, 2003.

KALINOWSKI, Georges. **Études de Logique Déontique I (1953-1969)**. Paris: Librairie Générale de Droit et de Jurisprudence, 1972.

KALINOWSKI, Georges. **Lógica de las Normas y Lógica Deontica**: posibilidad y relaciones. 2. ed. México: Fontamara, 1996.

KANT, Immanuel. **A crítica da razão prática**. Trad. Valério Rohden. São Paulo: Folha de S. Paulo, 2015. (Coleção Folha: Grandes Nomes do Pensamento; v. 8).

KANT, Immanuel. **Crítica da razão pura**. 5. ed. Trad. Manuela Pinto dos Santos e Alexandre Fradique Morujão. Lisboa: Calouste Gulbenkian, 2001.

KUHN, Thomas. **Estrutura das Revoluções Científicas**. Trad. Beatriz Viana Boeira, Nelson Boeira. 5. ed. São Paulo: Perspectiva, 1998.

MOUËL, Jacques le. **Crítica de la eficacia**: ética, verdad y utópia de un mito contemporáneo. Traducción de Irene Agoff. Barcelona: Paidós, 1992.

LOCKE, John. **Dois Tratados sobre o Governo**. Trad. Julio Fischer. São Paulo: Martins Fontes, 2005.

LYONS, John. **Linguagem e Lingüística**: uma introdução. Trad. Marilda Winkler Averborg e Clarisse Sieckenius de Souza. Rio de Janeiro: LTC, 2011.

MONTESQUIEU. **O Espírito das Leis**. Trad. Cristina Murachco. São Paulo: Martins Fontes, 2000.

MORRIS, Charles. **Fundamentos da Teoria dos Signos**. Trad. Antônio Fidalgo. Covilhã: Universidade da Beira Interior, [20--]. Disponível em: <http://biblioteconomiadigital.blogspot.com.br/2011/01/fundamentos-dateoria-dos-signos.html>. Acesso em: 22 jan. 2019.

OGDEN, C. K.; RICHARDS, I. A. **O Significado de Significado**: um estudo da influência da linguagem sobre o pensamento e sobre a ciência do simbolismo. Trad. Álvaro Cabral. Rio de Janeiro: Zahar Editores, 1972.

PARETO, Vilfredo. **Manual de Economia Política**. Trad. João Guilherme Vargas Neto. São Paulo: Nova Cultural, 1996.

PEIRCE, Charles Sanders. **Semiótica**. Trad. José Teixeira Coelho. 3. ed. 1. reimp. São Paulo: Perspectiva, 2003.

PESSOA, Fernando. **Livro do Desassossego**. 2. ed. São Paulo: Editora Brasiliense, 1986.

PESSOA, Fernando. **Sobre Portugal - Introdução ao Problema Nacional**. Lisboa: Ática, 1979. Disponível em <http://arquivopessoa.net/textos/3024>. Acesso em: 7 jun. 2019.

PLATÃO. Cratylus. *In*: PLATÃO. **The Dialogues of Plato in 5 volumes**. The Online Library of Liberty, 1891. v. 1. Disponível em: http://www.dominiopublico.gov.br/pesquisa/DetalheObraForm.do?select_action=&co_obra=16011. Acesso em: 22 jan. 2019.

POPPER, Karl. **A lógica da Pesquisa Científica**. Trad. Leonidas Hegenberg, Octanny Silveira da Mota. 18. ed. São Paulo: Cultrix, 2006.

ROUSSEAU, Jean-Jacques. **O Contrato Social**. Trad. Antônio de Pádua Danesi. São Paulo: Martins Fontes, 1999.

RUSSEL, Bertrand. **Introdução à Filosofia Matemática**. Trad. Giasone Rebuá. 4. ed. Rio de Janeiro: Zahar Editores, 1981.

SAUSSURE, Ferdinand de. **Curso de Lingüística Geral**. Trad. Antonio Chelini, José Paulo Paes e Izidoro Blikstein. São Paulo: Cultrix, 2004.

SEARLE, John R. **Expressão e Significado**: estudos da teoria dos atos da fala. Trad. Ana Cecília G. A. de Camargo e Ana Luiza Marcondes Garcia. São Paulo: Martins Fontes, 2002.

SEN, Amartya. **A ideia de Justiça**. Trad. Denise Bottmann e Ricardo Doninelli Mendes. São Paulo: Companhia das Letras, 2011.

SILVA, Augusto Soares da. **Polissemia e Contexto**: o problema duro da diferenciação de sentidos. Estudos Linguísticos. Lisboa: Edições Colibri / CLUNL, 5, 2010. p. 353-367.

SMITH, Adam. **A Riqueza das Nações**: Investigação sobre sua natureza e suas causas. Trad. Luiz Souza Baraúna. São Paulo: Nova Cultura, 1996. v. II.

SOKAL, Alan; BRICMONT, Jean. **Imposturas Intelectuais**: o abuso das ciências pelos filósofos pós-modernos. Trad. Max Altman. 4. ed. Rio de Janeiro: Record, 2010.

SWIFT, Jonathan. **Viagens de Gulliver**. Trad. Cruz Teixeira. Ebooksbrasil, 2004.

TABOADA, Carlos Palao. Metodos y procedimientos de determinación de las bases imponibles. **Revista de Direito Tributário**, São Paulo: Malheiros, ano 7, n. 23-24, jan./jun. 1983.

TARUFFO, Michele. **Senso comum, experiência e ciência no raciocínio do juiz**. Trad. Cândido Rangel Dinamarco. Curitiba: IBEJ, 2001.

TATIT, Luiz. A abordagem do texto. In: FIORIN, José Luiz (org.). **Introdução à Linguística I: Objetos Teóricos**. 6. ed. São Paulo: Contexto, 2012. p. 187-209.

TSEBELIS, George. **Atores com poder de veto: como funcionam as instituições políticas**. Trad. Micheline Christophe. Rio de Janeiro: FGV, 2009.

ULLMANN, Stephen. **Semántica: introducción a la ciencia del significado**. 2. ed. Madri: Aguilar, 1967.

VARIAN, Hal R. **Microeconomia: conceitos básicos**. 7. ed. Trad. Maria José Cyhlar Monteiro e Ricardo Doninelli. Rio de Janeiro: Elsevier, 2006.

VOLLI, Ugo. **Manual de Semiótica**. Trad. Silva Debetto C. Reis. 3. ed. São Paulo: Edições Loyola, 2015.

Textos não jurídicos de autores nacionais

ACADEMIA BRASILEIRA DE LETRAS. **Vocabulário Ortográfico da Língua Portuguesa**. Busca no Dicionário. Disponível em: <http://www.academia.org.br/nossa-lingua/busca-no-vocabulario>. Acesso em: 7 jun. 2018.

BARROS, Diana Luz Pessoa de. A Comunicação humana. In: FIORIN, José Luiz (org.). **Introdução à Linguística: I. Objetos teóricos**. 6. ed. São Paulo: Contexto, 2012. p. 25-53.

BARROS, Diana Luz Pessoa de. Contribuições de Bakhtin às Teorias do Discurso. In: BRAIT, Beth (org.). **Bakhtin: dialogismo e construção do sentido**. 2. ed. Campinas: Unicamp, 2005. p. 25-36.

BARROS, Diana Luz Pessoa de. Estudos do discurso. In: FIORIN, José Luiz (org.). **Introdução à Linguística II: princípios de análise**. 5. ed. São Paulo: Contexto, 2016. p. 187-218.

BARROS, Lúcio Alves de. Reflexões sobre o individualismo metodológico no pensamento social. **Fragmentos de Cultura**, Goiânia, v. 12, n. 2, p. 261-288, 2002.

BELINE, Ronald. A variação linguística. In: FIORIN, José Luiz (org.). **Introdução à Linguística I. Objetos Teóricos**. 6. ed. São Paulo: Contexto, 2012. p. 121-140.

BERTI, Enrico. A propósito de Lei de Hume. Trad. Danilo Vaz-Curado R. M. Costa. **Aufklärung**, João Pessoa: UFPB, n. 2, v. 1, p.189-196, abr. 2015.

BRESSER-PEREIRA, Luiz Carlos; SPINK, Peter (Orgs.). Reforma do Estado e Administração Pública Gerencial. Rio de Janeiro: FGV, 1998, p. 75-121.

BRESSER-PEREIRA, Luiz Carlos. **Reforma do Estado para a cidadania: a reforma gerencial brasileira na perspectiva internacional**. São Paulo: Ed. 34; Brasília: ENAP, 1998.

CHAGAS, Paulo. A mudança linguística. In: FIORIN, José Luiz (org.). **Introdução à Linguística I. Objetos Teóricos**. 6. ed. São Paulo: Contexto, 2012. p. 141-163.

CHIAVENATO, Idalberto. **Introdução à Teoria Geral da Administração**. 7. ed. rev. atual. Rio de Janeiro: Elsevier, 2003.

COSTA, Newton Carneiro Affonso da. **O Conhecimento Científico**. 2. ed. São Paulo: Discurso Editorial, 1999.

COSTA, Newton Carneiro Affonso da; KRAUSE, Décio; ARENHART, Jonas R. B. Um panorama da Lógica atual. In: CARVALHO, Paulo de Barros (coord.); BRITTO, Lucas Galvão (org.). **Lógica**

e **Direito**. São Paulo: Noeses, 2016. p. 103-134.

CUNHA, Celso; CINTRA, Lindley. **Nova Gramática do Português Contemporâneo**. 3. ed. Rio de Janeiro: Nova Fronteira, 2001.

CUNHA, Dóris de Arruda C. da. Bakhtin e a Linguística atual: interlocuções. *In*: BRAIT, Beth (org.). **Bakhtin: dialogismo e construção do sentido**. 2. ed. Campinas: Unicamp, 2005. p. 287-294.

DAHLET, Patrick. Dialogização Enunciativa e Paisagens do Sujeito. *In*: BRAIT, Beth (org.). **Bakhtin: dialogismo e construção do sentido**. 2. ed. Campinas: Unicamp, 2005. p. 55-84.

EPSTEIN, Isaac. **O signo**. 7. ed. São Paulo: Ática, 2001.

FIORIN, José Luiz (org.). **As astúcias da enunciação**: as categorias de pessoa, espaço e tempo. 3. ed. São Paulo: Contexto, 2016.

FIORIN, José Luiz. A linguagem em uso. *In*: FIORIN, José Luiz (org.). **Introdução à Linguística I. Objetos teóricos**. 6. ed. São Paulo: Contexto, 2012. p. 165-186.

FIORIN, José Luiz. **Argumentação**. São Paulo: Contexto, 2016.

FIORIN, José Luiz. **Figuras de Retórica**. São Paulo: Contexto, 2016.

FIORIN, José Luiz. **Introdução ao pensamento de Bakhtin**. 2. ed. São Paulo: Contexto, 2016.

FIORIN, José Luiz. O Romance e a Simulação do funcionamento real do discurso. *In*: BRAIT, Beth (org.). **Bakhtin: dialogismo e construção do sentido**. 2. ed. Campinas: Unicamp, 2005. p. 218-234.

FIORIN, José Luiz. Pragmática. *In*: FIORIN, José Luiz (org.). **Introdução à Linguística II: princípios de análise**. 5. ed. São Paulo: Contexto, 2016. p. 161-185.

FIORIN, José Luiz. Teoria dos Signos. *In*: FIORIN, José Luiz (org.). **Introdução à Linguística I. Objetos teóricos**. 6. ed. São Paulo: Contexto, 2012. p. 55-74.

GONÇALVES, Ricardo Mendes (org.). **Textos budistas e zen-budistas**. 3. ed. rev. ampl. São Paulo: Cultrix, 1999.

GORGULHO, Gilberto da Silva; STORNILO, Ivo; ANDERSON, Ana Flora (coord.). **Bíblia de Jerusalém**. São Paulo: Paulus, 2002.

GUIMARÃES, Ruth. **Dicionário da Mitologia Grega**. São Paulo: Cultrix, 1983.

HOUAISS, Antônio; VILLAR, Mauro de Salles; FRANCO, Francisco Manoel de Mello. **Dicionário Houaiss da língua portuguesa**. Rio de Janeiro: Objetiva, 2009.

LANGER, Johnni (org.). **Dicionário de Mitologia Nórdica**: símbolos, mitos e ritos. São Paulo: Hedra, 2015.

LANGER, Johnni. Loki. *In*: LANGER, Johnni (org.). **Dicionário de Mitologia Nórdica**: símbolos, mitos e ritos. São Paulo: Hedra, 2015. p. 281-287.

LOPES, Reinaldo José. **Mitologia Nórdica**. São Paulo: Abril, 2017.

MACHADO, Irene A. Os gêneros e o corpo do acabamento estético. *In*: BRAIT, Beth (org.). **Bakhtin: dialogismo e construção do sentido**. 2. ed. Campinas: Unicamp, 2005. p. 131-148.

MARCONDES, Danilo. **Filosofia analítica**. Rio de Janeiro: Jorge Zahar, 2004.

MORTARI, Cezar A. **Introdução à lógica**. São Paulo: UNESP, 2001.

MÜLLER, Ana Lúcia de Paula; VIOTTI, Evani de Carvalho. Semântica Formal. *In*: FIORIN, José Luiz (org.). **Introdução à Linguística II: princípios de análise**. 5. ed. São Paulo: Contexto, 2016.

p. 137-159.

MUNDIM, Roberto Patrus. A Lógica Formal: princípios elementares. **Economia & Gestão**, Belo Horizonte, v. 2, n. 3, p. 135-145, jan./jun. 2002.

NEGRÃO, Esmeralda Vailati; SCHER, Ana Paula; VIOTTI, Evani de Carvalho. Sintaxe: explorando a estrutura da sentença. *In*: FIORIN, José Luiz (org.). **Introdução à Linguística II: princípios de análise**. 5. ed. São Paulo: Contexto, 2016. p. 81-106.

NEGRÃO, Esmeralda Vailati; SCHER, Ana Paula; VIOTTI, Evani de Carvalho. A competência linguística. *In*: FIORIN, José Luiz (org.). **Introdução à Linguística I. Objetos Teóricos**. 6. ed. São Paulo: Contexto, 2012. p. 95-119.

NÓBREGA, Fabíola. A (des)aglutinação sintático-semântico-discursiva: um enfoque enunciativo do verbo intransitivo em reportagens impressas. **Signótica**, v. 28, n. 2, p. 433-456, 2016.

PEQUENO, Marconi. **10 Lições sobre Hume**. 2. ed. Petrópolis: Vozes, 2014.

PETTER, Margarida Maria Taddoni. Linguagem, língua, linguística. *In*: FIORIN, José Luiz (org.). **Introdução à Linguística I: objetos teóricos**. 6. ed. São Paulo: Contexto, 2012. p. 11-24.

PETTER, Margarida Maria Taddoni. Morfologia. *In*: FIORIN, José Luiz (org.). **Introdução à Linguística II: princípios de análise**. 5. ed. São Paulo: Contexto, 2016. p. 59-76.

PIETROFORTE, Antonio Vicente Seraphim. A língua como objeto da Linguística. *In*: FIORIN, José Luiz (org.). **Introdução à Linguística I: objetos teóricos**. 6. ed. São Paulo: Contexto, 2012. p. 75-94.

PIETROFORTE, Antonio Vicente Seraphim; LOPES, Ivã Carlos. A semântica lexical. *In*: FIORIN, José Luiz (org.). **Introdução à Linguística II: princípios de análise**. 5. ed. São Paulo: Contexto, 2016. p.111-135.

PÓS-VERDADE é eleita palavra do ano pelo Dicionário Oxford. **Estado de São Paulo**, São Paulo, 16 nov. 2016. Disponível em: <http://www.estadao.com.br/noticias/geral,pos-verdade-e-eleita-palavra-do-ano-por-dicionario-oxford,10000088825>. Acesso em: 12 out. 2017.

SANTOS, Raquel. A aquisição da linguagem. *In*: FIORIN, José Luiz (org.). **Introdução à Linguística I: objetos teóricos**. 6. ed. São Paulo: Contexto, 2012. p. 211-227.

SAUTTER, Frank Thomas. Um breve estudo histórico-analítico da Lei de Hume. **Trans/Form/Ação**, Marília: Unesp, v. 29, n. 2, p. 241-248, 2006.

SEVERINO, Roque Enrique. **Manual de Budismo**. São Paulo: Edição de Autor, 2011.

SILVA, Maria Cecília Pérez de Souza e. Enunciados Interrompidos: são eles inacabados? *In*: BRAIT, Beth (org.). **Bakhtin: dialogismo e construção do sentido**. 2. ed. Campinas: Unicamp, 2005. p. 169-176.

SILVEIRA, Lauro Frederico Barbosa da. **Curso de Semiótica Geral**. São Paulo: Quartier Latin, 2007.

SPALDING, Tassilo Orpheu. **Deuses e Heróis da Antigüidade Clássica: dicionário de antropônimos e teônimos vergilianos**. São Paulo: Cultrix; Brasília: INL, 1974.

TATIT, Luiz. A abordagem do texto. *In*: FIORIN, José Luiz (org.). **Introdução à Linguística I: Objetos Teóricos**. 6. ed. São Paulo: Contexto, 2012. p. 187-209.

VIARO, Mário Eduardo. **Etimologia**. São Paulo: Contexto, 2011.

VOGT, Carlos. **Linguagem Pragmática & Ideologia**. 3. ed. São Paulo: Hucitec; Campinas: Unicamp, 2015.

WIKIPEDIA. **Minimalismo**. Disponível em: <https://pt.wikipedia.org/wiki/Minimalismo>. Acesso em: 26 jan. 2018.

WIKIPEDIA. **Netuno**. Disponível em: [https://pt.wikipedia.org/wiki/Netuno_\(planeta\)](https://pt.wikipedia.org/wiki/Netuno_(planeta)). Acesso em: 28 jan. 2019.

Textos jurídicos de autores estrangeiros

AARNIO, Aulis. **Le rationnel comme raisonnable: la justification en droit**. Trad. Geneviève Warland. Paris: LGDJ, 1992.

ALCHOURRÓN, Carlos E. *Logica de normas y logica de proposiciones normativas*. In: ALCHOURRÓN, Carlos E.; BULYGIN, Eugenio. **Análisis lógico y Derecho**. Madrid: Centro de Estudios Constitucionales, 1991. p. 25-49.

ALCHOURRÓN, Carlos E.; BULYGIN, Eugenio. **Normative Systems**. Nova Iorque, Springer-Verlag/Wien, 1971.

ALCHOURRÓN, Carlos E.; BULYGIN, Eugenio. *Sobre el concepto de Orden Jurídico*. In: ALCHOURRÓN, Carlos E. BULYGIN, Eugenio. **Análisis lógico y Derecho**. Madrid: Centro de Estudios Constitucionales, 1991. p. 393-438.

ALESSI, Renato. **Principi di Diritto Amministrativo**. 4. ed. Milão: Giuffrè, 1978. v. I.

ALEXY, Robert. **Teoria da Argumentação Jurídica**. Trad. Zilda Hutchinson Schild Silva. São Paulo: Landy, 2001.

ALEXY, Robert. **Teoria dos Direitos Fundamentais**. Trad. Virgílio Afonso da Silva. São Paulo: Malheiros, 2008.

ALTAMIRANO, Alejandro C. *La Discrecionalidad Administrativa en el Procedimiento Tributario y la Motivación de lacto Administrativo de Determinación Tributaria*. In: SCHOUERI, Luís Eduardo (coord.). **Direito Tributário: Homenagem a Alcides Jorge Costa**. São Paulo: Quartier Latin, 2003. v. 1. p. 245-281.

AMADO, Juan Antonio Garcia. **Teorias de la Topica Juridica**. Madrid: Civitas, 1988.

ANDRÉS AUCEJO, Eva. *A propósito de la simplificación impositiva en Derecho Comparado: la Contabilidad simplificada en Italia y los "Estudios de Sector" para el cálculo presuntivo de las liquidaciones tributarias*. In: JORNADAS LATINOAMERICANAS DE DERECHO TRIBUTARIO, 23., 2006. Córdoba. **Actas** [...]. Córdoba, 2006. Disponível em: <http://diposit.ub.edu/dspace/handle/2445/15504>. Acesso em: 15 jan. 2019.

ANDRÉS AUCEJO, Eva. *El Nuevo Régimen Único Simplificado del Perú: elementos esenciales configuradores de su régimen jurídico*. In: JORNADAS LATINOAMERICANAS DE DERECHO TRIBUTARIO, 23., 2006. Córdoba. **Actas** [...]. Córdoba, 2006. Disponível em: <http://diposit.ub.edu/dspace/bitstream/2445/15503/1/RUS%20Peru.editado.pdf>. Acesso em: 10 jan. 2019.

ANDRÉS AUCEJO, Eva. *La simplificación impositiva en Cuba: sistemas objetivos de determinación de bases y aglutinación de varios impuestos en uno sólo impuesto*. In: JORNADAS LATINOAMERICANAS DE DERECHO TRIBUTARIO, 23., 2006. Córdoba. **Actas** [...]. Córdoba, 2006. Disponível em: <http://diposit.ub.edu/dspace/bitstream/2445/15505/1/ART.SISTEMAS%20OBJETIVOS%20B.I.%20EN%20CUBA.editado.pdf>. Acesso em: 10 jan. 2019.

ARNAUD, André-Jean. O Direito Contemporâneo entre Regulamentação e Regulação: o exemplo do pluralismo jurídico. In: ARAGÃO, Alexandre Santos de (coord.). **O Poder Normativo das Agências Reguladoras**. Rio de Janeiro: Forense, 2006. p. 3-19.

ARNDT, Hans-Wolfgang. **Praktikabilität und Effizienz**. *Zur Problematik gesetzesverein*

fachenden Verwaltungsvollzugs und der, Effektuierung "subjektiver Rechte. Köln, 1983.

ATIENZA, Manuel. **La Filosofía del Derecho Argentina Actual.** Buenos Aires: Depalma, 1984.

ATIENZA, Manuel. **O Direito como Argumentação.** Trad. Manoel Poirier Braz. Lisboa: Escolar, 2014.

AVI-YONAH, Reuven S. Os três objetivos da Tributação. **Revista de Direito Tributário Atual**, São Paulo, n. 22, p. 7-29, 2008.

BÁEZ MORENO, Andrés. *Las obligaciones alternativas y los derechos fiscales de opción: soluciones a un problema tributario desde el derecho civil.* **Revista Chilena de Derecho**, Santiago: Pontificia Universidad Católica de Chile, v. 29, n. 1, p. 35-45, jan./abr. 2002. Disponível em: <http://jstor.org/stable/41613235>. Acesso em: 27 jan. 2019.

BEREJO, Álvaro Rodríguez. *El juicio constitucional de igualdad tributaria en la experiencia jurisprudencial.* **Revista Española De Derecho Constitucional**, n. 89, p. 253–287. 2010. Disponível em: www.jstor.org/stable/24886067. Acesso em: 27 jan. 2019.

BOBBIO, Norberto. **Da estrutura à função:** novos estudos de Teoria do Direito. Trad. Daniela Beccaccia Verstani. Barueri: Manole, 2007.

BOBBIO, Norberto. **O futuro da Democracia:** uma defesa das regras do jogo. Trad. Marco Aurélio Nogueira. 6. ed. Rio de Janeiro: Paz e Terra, 1986.

BOBBIO, Norberto. **O Positivismo Jurídico:** lições de filosofia do direito. Trad. Marcio Pugliesi; Edson Bini e Carlos E. Rodrigues. São Paulo: Ícone, 1995.

BOBBIO, Norberto. **Teoria da Norma Jurídica.** Trad. Ariani Bueno Sudatti e Fernando Pavan Baptista. 5. ed. São Paulo: Edipro, 2014.

BOBBIO, Norberto. **Teoria do Ordenamento Jurídico.** Trad. Maria Celeste Cordeiro Leite dos Santos. 10. ed. rev. Brasília: UNB, 1999.

BONNECASE, Julien. **Introducción al estudio del Derecho: nociones elementales.** Trad. Jose M. Casica Jr. Puebla: José M. Casica Jr., 1944. v. 1.

BONNECASE, Julien. **La Escuela de la Exegesis en el Derecho Civil.** Trad. Jose M. Casica Jr. Puebla: José M. Casica Jr, 1944. v. 12.

BULYGIN, Eugenio. *Legal Dogmatics and the Systematization of the Law.* In: BULYGIN, Eugenio. **Essays in Legal Philosophy.** Oxford: Oxford University Press, 2015. p. 220-234.

BULYGIN, Eugenio. *Normas, proposiciones normativas y enunciados jurídicos.* In: ALCHOURRON, Carlos E. BULYGIN, Eugenio. **Análisis lógico y Derecho.** Madrid: Centro de Estudios Constitucionales, 1991. p. 169-214.

BULYGIN, Eugenio. *Sobre las normas de competencia.* In: ALCHOURRON, Carlos E.; BULYGIN, Eugenio. **Análisis lógico y Derecho.** Madrid: Centro de Estudios Constitucionales, 1991. p. 485-498.

BYRNE, Peter D. **Privatization in the area of tax administration: an overview.** Harvard Institute for International Development, Harvard University, 1995.

CALSAMIGLIA, Albert. **Racionalidad y Eficiencia del Derecho.** 2. ed. Cidade do México: Fontamara, 1997.

CANARIS, Claus-Wilhelm. **Pensamento sistemático e conceito de sistema na Ciência do Direito.** Trad. A. Menezes Cordeiro. 2. ed. Lisboa: Calouste Gulbenkian, 1996.

CARNOTA, Enrique Gómez-Reino y; VILELA, Fernando Adolfo de Abel. *Privatización, Eficiencia y Responsabilidad Patrimonial del Estado*. In: MOREIRA NETO, Diogo de Figueiredo (coord.). **Uma Avaliação das Tendências Contemporâneas do Direito Administrativo**: obra em homenagem a Eduardo García de Enterría. Rio de Janeiro: Renovar, 2003. p. 197-209.

CARRIÓ, Genaro R. **Notas sobre derecho y lenguaje**. 4. ed. Buenos Aires: Abeledo-Perrot, 1990.

CATARINO, João Ricardo. **Redistribuição Tributária**: Estado Social e Escolha Individual. Capítulo XI: Liberdade, Igualdade e Justiça Social. Portugal: Almedina, 2008.

CATARINO, João Ricardo; FILLIPO, Luciano Gomes. Consentimento ao Imposto: do Positivismo à Desumanização. **Revista Tributária e de Finanças Públicas**, São Paulo: RT, ano 19, n. 97, p. 265-294, mar./abr. 2011.

CORDEIRO, Antônio Menezes. Introdução à Edição Portuguesa. In: CANARIS, Claus-Wilhelm. **Pensamento sistemático e conceito de sistema na Ciência do Direito**. Trad. A. Menezes Cordeiro. 2. ed. Lisboa: Calouste Gulbenkian, 1996. p. IX-CXIV.

COSSIO, Carlos. **La Teoría Ecológica del Derecho y el Concepto Jurídico de Libertad**. Buenos Aires: Losada, 1944.

CUCCI, Jorge Bravo. *Bases para una Simplificación Tributaria*. **Revista Ita Ius Esto**, ano 4, n. 8, p. 7-15, 2012. Disponível em: <http://www.itaiusesto.com/bases-para-una-simplificacion-tributaria/>. Acesso em: 15 jan. 2019.

DOURADO, Ana Paula. **O Princípio da Legalidade Fiscal**: Tipicidade, conceitos jurídicos indeterminados e margem de livre apreciação. Coimbra: Almedina, 2007.

DWORKIN, Ronald. **O Império do Direito**. Trad. Jefferson Luiz Camargo. São Paulo: Martins Fontes, 1999.

DWORKIN, Ronald. **Uma questão de princípio**. Trad. Luís Carlos Borges. São Paulo: Martins Fontes, 2001.

ECHAVE, Delia Teresa; URQUIJO, María Eugenia; A. GUIBOURG, Ricardo. **Lógica, Proposición y Norma**. Buenos Aires: Astrea, 1991.

ENGISCH, Karl. **Introdução ao Pensamento Jurídico**. Trad. J. Baptista Machado. 2. ed. Lisboa: Calouste Gulbenkian, 1965.

FABO, Diego Marín-Barnuevo. **La protección del mínimo existencial en el ámbito del I.R.P.F.** Madrid: Colex, 1996.

FABO, Diego Marín-Barnuevo. *Presunciones legales, Presunciones vulgares e Verdades Interinas*. In: VALLE, Maurício Dalri Timm do; VALADÃO, Alexsander Roberto Alves; DALLAZEM, Dalton Luiz (coord.). **Ensaio em homenagem ao Professor José Roberto Vieira**: ao mestre e amigo com carinho... São Paulo: Noeses, 2017. p. 353-386.

FABO, Diego Marín-Barnuevo. **Presunciones y técnicas presuntivas en Derecho Tributario**. Madrid: McGraw-Hill / Interamericana de España, 1996.

FERREIRO LAPATZA, Jose Juan. *El Principio de Legalidad y la Reserva de Ley*. **Revista de Direito Tributário**, São Paulo: Malheiros, ano 13, n. 50, p. 7-13, out./dez. 1989.

FERREIRO LAPATZA, Jose Juan. **Informe sobre la Simplificación del ordenamiento tributario**: base imponible, renta empresarial y beneficios fiscales. Madri: Marcial Pons, 2008.

FERREIRO LAPATZA, Jose Juan. **La Justicia Tributaria em España**: informe sobre las relaciones entre la administración y los contribuyentes y la resolución de conflictos entre ellos. Madrid: Marcial Pons, 2005.

FERREIRO LAPATZA, José Juan. *Las facultades de la Administración en materia de determinación de tributos*. **Revista de Direito Tributário**, São Paulo: Malheiros, n. 68, p. 7-18, [1995?].

FONT Y LLOVET, Tomàs. *Desarrollo reciente de los instrumentos de la administración consensual en España*. In: MOREIRA NETO, Diogo de Figueiredo (coord.). **Uma Avaliação das Tendências Contemporâneas do Direito Administrativo**: obra em homenagem a Eduardo García de Enterría. Rio de Janeiro: Renovar, 2003. p. 363-382.

FOUQUET, Olivier. *Le Conseil constitutionnel et le principe d'égalité devant l'impôt*. **Nouveaux Cahiers du Conseil constitutionnel**, n. 33, out. 2011. Disponível em: <http://www.conseil-constitutionnel.fr/conseil-constitutionnel/francais/nouveaux-cahiers-du-conseil/cahier-n-33/le-conseil-constitutionnel-et-le-principe-d-egalite-devant-l-impot.100369.html>. Acesso em: 11 jun. 2018.

GALVÁN, Alberto Génova. *La Practicabilidad de las normas tributarias*. **Hacienda Canaria**, n. 44, p. 93-95, mar. 2016. Disponível em: <https://dialnet.unirioja.es/servlet/articulo?codigo=5437784&orden=0&info=link>. Acesso em: 02 mar. 2019.

GARCIA MAYNEZ, Eduardo. **Positivismo Jurídico, Realismo Sociológico y Iusnaturalismo**. 2. ed. Ciudad de México: Textos Universitarios, 1977.

GARCIA NOVOA, César. **El Principio de Seguridad Jurídica en materia tributaria**. Madri: Marcial Pons, 2000.

GARCIA NOVOA, César. *El reto de la simplificación de los sistemas tributarios*. In: PIRES, Adilson Rodrigues; TÔRRES, Heleno Taveira (org.). **Princípios de Direito Financeiro e Tributário**: Estudos em homenagem ao Professor Ricardo Lobo Torres. Rio de Janeiro: Renovar, 2006. p. 319-344.

GARCIA NOVOA, César. *Los métodos de simplificación fiscal en la experiencia latino-americana – referencia comparativa a los casos brasileño y argentino*. **Revista de Contabilidad y Tributación del Centro de Estudios Financieros**, n. 247, p. 67-112, 2003.

GASTINES, Louis de. **Les Présomptions en Droit Administratif**. Paris: L.G.D.J, 1991.

GÓNGORA, Edwin Manuel Tapia. **Tendencias y modelos em diseño y rediseño organizacional em el sector público: análisis comparado de las reformas em ocho gobiernos centrales de América y Europa entre 2000-2010**. In: XVII Congreso Internacional del CLAD sobre la Reforma del Estado y de la Administración Pública. Cartagena, oct., 2012, p. 1-20.

HABERMAS, Jürgen. **Direito e Democracia**: entre facticidade e validade. Trad. Flávio Beno Siebeneichler. Rio de Janeiro: Tempo Brasileiro, 1997. v. I.

HART, Herbert. L. A. **El concepto de Derecho**. 2. ed. Trad. Genaro R. Carrio. Cidade do México: Editora Nacional, 1980.

HERRERA MOLINA, Pedro Manuel. *Aproximación a la analogía y el fraude de ley en materia tributaria*. **Revista de Direito Tributário**, São Paulo: Malheiros, n. 73, p. 60-75, 1996.

HERRERA MOLINA, Pedro Manuel. **Capacidad Economica y Sistema Fiscal (Análisis del Ordenamiento Español a la luz del Derecho Alemán)**. Madri: Marcial Pons, 1998.

JARACH, Dino. **O fato imponible**: teoria geral do Direito Tributário substantivo. 2. ed. Trad. Dejalma de Campos. São Paulo: RT, 2004.

JARZYK-DEHNE, Friederike. **Pauschalierungen in Steuerrecht**. Berlim: Dunker & Humblot, 2003.

KAUFMANN, Arthur. **Filosofia do Direito**. Trad. Antônio Ulisses Cortês. Lisboa: Calouste-Gulbenkian, 2004.

KELSEN, Hans. **O problema da Justiça**. 3. ed. Trad. João Baptista Machado. São Paulo: Martins Fontes, 1998.

KELSEN, Hans. **Sobre a Teoria das Ficções Jurídicas**: com especial consideração da filosofia do "como se" de Vaihinger. Trad. Vinicius Matteucci de Andrade Lopes. Rio de Janeiro: Viaverita, 2012.

KELSEN, Hans. **Teoria Geral das Normas**. Trad. José Florentino Duarte. Porto Alegre: Fabris, 1986.

KELSEN, Hans. **Teoria Geral do Direito e do Estado**. Trad. Luís Carlos Borges. 4. ed. São Paulo: Martins Fontes, 2005.

KELSEN, Hans. **Teoria Pura do Direito**. Trad. João B. Machado. 6. ed. brasileira. São Paulo: Martins Fontes, 2003.

KETTL, Donald F. **A revolução global**: reforma da administração do setor público. In: PEREIRA, Luiz Carlos Bresser; SPINK, Peter (Orgs.). Reforma do Estado e Administração Pública Gerencial. Rio de Janeiro: FGV, 1998, p. 75-121.

LARENZ, Karl. **Metodologia da Ciência do Direito**. 3. ed. Trad. José Lamago. Lisboa: Calouste Goulbenkian, 1997.

LOSANO, Mario G. **Sistema e Estrutura no Direito**: o século XX. Trad. Luca Lamberti. São Paulo: Martins Fontes, 2010. v. 2.

LOSANO, Mario G. **Teoría Pura del Derecho**: evolución y puntos cruciales. Trad. Jorge Guerrero R. Bogotá: Temis, 1992.

MACCORMICK, Neil. **Argumentação Jurídica e Teoria do Direito**. Trad. Waldéa Barcellos. 2. ed. São Paulo: WMF Martins Fontes, 2009.

MACCORMICK, Neil. **Retórica e o Estado de Direito**: uma teoria da argumentação jurídica. Trad. Conrado Hübner Mendes, Marcos Paulo Veríssimo. Rio de Janeiro: Elsevier, 2008.

MACCORMICK, Neil; WEINBERGER, Ota. **Pour une théorie institutionnelle du droit**: nouvelles approches du positivisme juridique. Trad. Odile Nerhot e Philippe Coppens. Paris: LGDJ, 1992.

MARTINEZ, Jean-Claude; DI MALTA, Pierre. **Droit Fiscal Contemporain**. Tom. 1: *L'impôt, le fisc, le contribuable*. Paris: Librairies Techniques, [entre 1978 e 1996].

MASSANET, Juan Ramallo. *La Deslegalización de los elementos de cuantificación de la obligación tributaria*. **Revista de Direito Tributário**, São Paulo: Malheiros, n. 71, p. 11-23, 1996.

MATHIS, Klaus. **Efficiency instead of Justice? Searching for the Philosophical Foundations of the Economic Analysis of Law**. Trad. Deborah Shannon. Nova Yorue: Spring, 2010.

MICHELI, Gian Antonio. **Curso de Direito Tributário**. Trad. Marco Aurélio Greco e Pedro Luciano Marrey Jr. São Paulo: RT, 1978.

MILLÁN, Emilio Cencerrado. **El mínimo exento en el sistema tributário español**. Madrid: Marcial Pons, 1999.

MITA, Enrico de. O Princípio da Capacidade Contributiva. In: FERRAZ, Roberto (coord.). **Princípios e Limites da Tributação**. São Paulo: Quartier Latin, 2005. p. 221-256.

MOHAMMED, Fellah. *Problématique du choix du système fiscal entre efficacité économique et équité sociale*. **Recherches économiques et managériales**, Biskra: Université Mohamed Khider, n. 3, p. 51-66, jun. 2008.

MOSCHETTI, Francesco. **El Principio de Capacidad Contributiva**. Trad. Juan M. Calero Gallego e Rafael Navas Vazquez. Madri: Instituto de Estudios Fiscales, 1980.

MÜLLER, Friedrich. **Metodologia do Direito Constitucional**. Trad. Peter Naumann. 4. ed. São Paulo: RT, 2011.

MÜLLER, Friedrich. **O Novo Paradigma do Direito**: Introdução à teoria e metódica estruturantes. 3. ed. São Paulo: RT, 2013.

MÜLLER, Friedrich. **Teoria estruturante do direito**. Trad. Peter Naumann; Eurides Avance de Souza. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2008.

MUÑOZ, Patricio Masbernat. *El Principio de Capacidad Económica como Principio jurídico material de la tributación: su elaboración doctrinal y jurisprudencial en España*. **Revista Ius et Praxis**, Talca, ano 16, n. 1, p. 303-302, 2010.

NABAIS, José Casalta. Avaliação indirecta e manifestações de fortuna na luta contra a evasão fiscal em Portugal. In: PIRES, Adilson Rodrigues; TÔRRES, Heleno Taveira (org.). **Princípios de Direito Financeiro e Tributário**: Estudos em homenagem ao Professor Ricardo Lobo Torres. Rio de Janeiro: Renovar, 2006. p. 761-787.

NABAIS, José Casalta. **Contratos Fiscais**. Reflexões acerca da sua admissibilidade. Coimbra: Coimbra, 1994.

NABAIS, José Casalta. **Direito Fiscal**. 4. ed. Coimbra: Almedina, 2008.

NABAIS, José Casalta. **O dever fundamental de pagar impostos**: contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo. Coimbra: Almedina, 2004.

NABAIS, José Casalta. Reflexão sobre a Introdução da Arbitragem Tributária. **Revista da PGFN**, Brasília: PGFN, v. 1, n. 1, jan./jun. 2011.

NAVARRINE, Susana Camila e ASOREY, Rubén O. **Presunciones y Ficciones en el Derecho Tributario: doctrina, legislación, jurisprudencia**. 2. ed. Buenos Aires: Depalma, 2000.

NAVARRO, Pablo E.; SANTI, Eurico Marcos Diniz de. São válidas as normas tributárias imprecisas? **Revista Dialética de Direito Tributário**: São Paulo: Dialética, n. 148, p. 69-80, jan. 2008.

NEUMARK, Fritz. **Principios de la Imposición**. 2. ed. Trad. Luis Gutiérrez Andrés. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, 1994.

OLIVECRONA, Karl. **Linguagem Jurídica e Realidade**. Trad. Edson L. M. Bini. São Paulo: Quartier Latin, 2005.

PAVÉS, Jose Fernandez. **La autoliquidacion tributaria**. Madri: Instituto de Estudios Fiscales/Marcial Pons, 1995.

PERELMAN, Chaïm. **Lógica Jurídica**. Trad. Vergínia K. Pupi. São Paulo: Martins Fontes, 2000.

PERELMAN, Chaïm. **Retóricas**. Trad. Maria Ermantina de Almeida Prado Galvão. 2. ed. São Paulo: Martins Fontes, 2004.

PERELMAN, Chaïm; TYTECA, Lucie Olbrechts. **Tratado da Argumentação**: a nova retórica. Trad. Maria Ermantina de Almeida Prado Galvão. 2. ed. São Paulo: Martins Fontes, 2005.

PEREZ DE AYALA, José Luiz. **Las Ficciones en el Derecho Tributário**. Madrid: Derecho

Financiero, 1970.

PEREZ DE AYALA, José Luiz. Poder, Potestade e Função tributária. In: XAVIER, Alberto *et al.* **VI Curso de Especialização em Direito Tributário**. São Paulo: Resenha Tributária, 1978. v. 1. p. 149-220.

POSNER, Richard A. **Para além do direito**. Trad. Evandro Ferreira e Silva. São Paulo: Martins Fontes, 2009.

RADBRUCH, Gustav. **Introducción a la Filosofía del Derecho**. Trad. Wenceslao Roces. México: FCE, 1951.

RAWLS, John. **Uma Teoria da Justiça**. Trad. Almiro Pisetta e Lenita M. R. Esteves. São Paulo: Martins Fontes, 2000.

REIMER, Ekkehart. Proteção do Contribuinte na Alemanha. **Revista de Direito Tributário Atual**, São Paulo: Dialética, n. 22, p. 53-77, 2008.

ROBLES, Gregório. **O Direito como texto**: quatro estudos de Teoria Comunicacional do Direito. Trad. Roberto Barbosa Alves. Barueri SP: Manole, 2005.

RODRIGUEZ LOSADA, Soraya. *El principio de la practabilidad en matéria tributaria*. In: SILVA, Felipe Iannacone; NOVOA, César García; PARILLA, Pedro José Carrasco; ÁLVAREZ, Michael Zavaleta. **Estudios de derecho constitucional tributário**, Lima: Universidad de San Martín de Porres, 2011. p. 435-464.

RODRIGUEZ LOSADA, Soraya; FERREIRO SERRET, Estela. *La estimación objetiva en latinoamérica. Algunas experiencias comparadas*. Dereito: **Revista Jurídica da Universidade de Santiago de Compostela**, Santiago de Compostela, v. 18, n. 2, p. 267-282, 2009.

RODRÍGUEZ, Jorge L. **Lógica de los sistemas jurídicos**. Madri: Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, 2002.

ROSS, Alf. **Direito e Justiça**. Trad. Edson L. M. Bini. Bauru: Edipro, 2003.

ROSS, Alf. **Lógica de las normas**. Trad. Jose S. P. Hierro. Madrid: Editorial Tecnos, 1971.

ROSS, Alf. **Tû-Tû**. Trad. Edson L. M. Bini. São Paulo: Quartier Latin, 2004.

SANCHES, Saldanha. **Justiça Fiscal**. Lisboa: Fundação Francisco Manuel dos Santos, 2010.

SCHAUER, Frederick. **Las reglas em juego**. Trad. Claudina Orunesu, Jorge L. Rodrigues. Madri: Marcial Pons, 2004.

SCHMILL ORDOÑEZ, Ulises. **Lógica y derecho**. 2. ed. Ciudad de México: Fontamara, 1997.

SICHES, Luis Recaséns. **Direcciones Contemporáneas del Pensamiento Jurídico**. (*La Filosofía del Derecho del siglo XX*). Barcelona; Buenos Aires: Labor, 1929.

SICHES, Luis Recaséns. **Nueva Filosofía de la interpretación del Derecho**. 2. ed. México: Porruá, 1975.

TABOADA, Carlos Palao. *Metodos y procedimientos de determinación de las bases imponibles*. **Revista de Direito Tributário**, São Paulo: Malheiros, ano 7, n. 23-24, jan./jun. 1983.

TARUFFO, Michele. **Senso comum, experiência e ciência no raciocínio do juiz**. Trad. Cândido Rangel Dinamarco. Curitiba: IBEJ, 2001.

TEIXEIRA, Inês. Encantamento do Mito da Racionalidade. In: CRUZ, Bárbara *et al.* **Teoria da Argumentação e Neo-Constitucionalismo**. Coimbra: Almedina, 2011. p. 121-144.

TIPKE, Klaus. A necessidade de igualdade na execução das leis tributárias. *In*: SCHOUERI, Luís Eduardo (coord.). **Direito Tributário: Homenagem a Alcides Jorge Costa**. São Paulo: Quartier Latin, 2003. v. I. p. 361-373.

TIPKE, Klaus. **Moral Tributária do Estado e dos Contribuintes**. Trad. Luiz Dória Furquim. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris, 2012.

TIPKE, Klaus. Princípio de igualdade e ideia de sistema no direito tributário. *In*: MACHADO, Brandão (coord.). **Direito Tributário: estudos em homenagem ao Prof. Ruy Barbosa Nogueira**. São Paulo: Saraiva, 1984. p. 515-527.

TIPKE, Klaus; LANG, Joachim. **Direito Tributário (Steuerrecht)**. Trad. Luiz Dória Furquim. 18. ed. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris, 2008. v. 1.

TIPKE, Klaus; YAMASHITA, Douglas. **Justiça Fiscal e Princípio da Capacidade Contributiva**. São Paulo: Malheiros, 2002.

TRISTAM, Frédéric. **Une Fiscalité pour la Croissance**. Disponível em: <http://books.openedition.org/igpde/1660>. Acesso em: 5 fev. 2017.

TROTABAS, Louis. **Finances publiques**. Paris: Dalloz, 1969.

TROTABAS, Louis. **Science et Technique Fiscales**. 2. ed. Paris: Dalloz, 1960.

UCKMAR, Victor. **Princípios comuns de Direito Constitucional Tributário**. 2. ed. Trad. Marco Aurélio Greco. São Paulo: Malheiros, 1999.

VEGA GARCÍA, Alberto. *Simplificación y justicia tributaria*. **Revista para el análisis del Derecho**, Barcelona: Universitat Pompeu Fabra, n. 4, 2011. Disponível em: http://www.indret.com/pdf/862_es.pdf. Acesso em: 15 jan. 2019.

VERNENGO, Roberto Jose. **Curso de Teoría General del Derecho**. 2. ed. Buenos Aires: Cooperadora de Derecho y Ciencias Sociales, 1975.

VIEHWEG, Theodor. **Tópica e Jurisprudência**. Trad. Tércio Sampaio Ferraz Júnior. Brasília: Universidade de Brasília, 1979.

VILLEGAS, Hector B. **Curso de Direito Tributário**. Trad. Roque Antonio Carrazza. São Paulo: RT, 1980.

VILLEGAS, Hector. Retenção de tributos – agentes de retenção e agentes de percepção. **Revista de Direito Tributário**, São Paulo: RT, ano 2, n. 6, p. 67-83, out./dez. 1978.

VILLEY, Michel. **Direito Romano**. Trad. Fernando Couto. Porto: Res Jurídica, 1991.

VOGEL, Klaus. Tributos Regulatórios e garantia da propriedade no Direito Constitucional da República Federal da Alemanha. Trad. Brandão Machado e E. F. de Andrade Carvalho. *In*: BRANDÃO MACHADO (coord.). **Direito Tributário: Estudos em homenagem ao Prof. Ruy Barbosa Nogueira**. São Paulo: Saraiva, 1984.

VON WRIGHT, Georg Henrik. *Deontic logic*. **Mind**, v. LV, n. 237, 1951.

VON WRIGHT, Georg Henrik. **Norma y Accion: una investigación lógica**. Trad. Pedro Garcia Ferrero. Madrid: Tecnos, 1970.

VON WRIGHT, Georg Henrik. *Prefácio*. *In*: ALCHOURRON, Carlos E. BULYGIN, Eugenio. **Análisis lógico y Derecho**. Madrid: Centro de Estudios Constitucionales, 1991. p. XI-XII.

WANNISKI, Jude. *Taxes, revenues and the "Laffer Curve". A new look at taxation I*. **The Public Interest**, n. 50, p. 3-16, 1978. Disponível em:

https://www.nationalaffairs.com/public_interest/detail/taxes-revenues-and-the-laffer-curve. Acesso em: 11 maio 2018.

WEBER, Max. **Economia e sociedade**: fundamentos da sociologia compreensiva. 4. ed. Brasília: UNB, 2009.

WITTGENSTEIN, Ludwig. **Investigações Filosóficas**. Trad. José Carlos Bruni. São Paulo: Nova Cultural, 1999.

WITTGENSTEIN, Ludwig. **Tractatus Logico-Philosophicus**. Londres: Kegan Paul, 1922.

ZORNOZA, Juan J. *Aspectos constitucionales del regimen de tributacion em el I. R. P. F. (Comentario a La STC 45/1989, de 20 de Febrero)*. **Revista Española de Derecho Constitucional**, n. 27, p. 163-196, 1989. Disponível em: www.jstor.org/stable/24880224. Acesso em: 27 jan. 2019.

Textos jurídicos de autores nacionais

ABRÃO, Carlos Henrique. Princípio da Eficiência em Matéria Tributária. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva. (coord.). **Princípio da Eficiência em Matéria Tributária**. São Paulo: RT, 2006. p. 83-96.

ADEODATO, João Maurício. **Uma Teoria Retórica da Norma Jurídica e do Direito Subjetivo**. 2. ed. São Paulo: Noeses, 2014.

AGUIAR, Glauco Lubacheski de. **Tributação extrafiscal e intervenção econômica**: uma análise concorrencial dos convênios interestaduais de ICMS e do SIMPLES Nacional. Marília: 2008. Dissertação (Mestrado em Direito) – Universidade de Marília, Marília, 2008.

AGUILLAR, Fernando Herren. **Direito Econômico**: do Direito Nacional ao Direito Supranacional. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2012.

ALEXANDRE JÚNIOR, Manuel. Introdução. In: ARISTÓTELES. **Retórica**. Trad. Manuel Alexandre Júnior, Paulo Farmhouse Alberto e Abel do Nascimento Pena. São Paulo: Folha de São Paulo, 2015. p. 9-52. (Coleção Folha. Grandes nomes do pensamento; v. 1).

ALEXANDRE, Ricardo. **Direito Tributário Esquemático**. São Paulo: Método, 2007.

ALMEIDA, Carlos Otávio Ferreira de; OLIVEIRA, Amanda Salles. A coexistência da praticabilidade e do direito fundamental à igualdade no controle de preços de transferência sobre juros. Pensar. **Revista de Ciências Jurídicas**, Fortaleza, v. 20, n. 3, p. 678-709, set./dez. 2015.

ALMEIDA, Fernando Dias Menezes. Mecanismos de consenso no Direito Administrativo. In: ARAGÃO, Alexandre Santos de; MARQUES NETO, Floriano de Azevedo (coord.). **Direito Administrativo e seus novos paradigmas**. Belo Horizonte: Fórum, 2008. p. 335-349.

ALCHIO, Luiz Henrique Antunes. Dívida ativa municipal e o “protesto” como “alternativa eficiente” ao “custo” da execução fiscal: uma reflexão a partir do Estado do Espírito Santo. **Revista Juris Plenum Direito Administrativo**, Caixas do Sul: Plenum, ano I, n. 2, p. 75-96, abr./jun. 2014.

ALVES, Alaôr Caffé. Formação lógico-linguística do conhecimento e a construção do discurso científico. In: CARVALHO, Paulo de Barros (coord.); BRITTO, Lucas Galvão (org.). **Lógica e Direito**. São Paulo: Noeses, 2016. p. 3-42.

ALVES, Alaôr Caffé. Fundamentos dos atos de vontade e práxis linguístico-social no Direito. Kelsen e Wittgenstein II. In: HARET, Florence; CARNEIRO, Jerson (coord.). **Vilém Flusser e Juristas**: Comemoração dos 25 anos do grupo de estudos de Paulo de Barros Carvalho. São Paulo: Noeses, 2009. p. 79-122.

ALVIM, Eduardo Arruda. Apontamentos sobre o Recurso Hierárquico no Procedimento Administrativo Tributário Federal. In: FISCHER, Octavio Campos (coord.). **Tributos e Direitos Fundamentais**. São Paulo: Dialética, 2004. p. 31-44.

- AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 15. ed. São Paulo: Saraiva, 2009.
- ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. **Infrações e Sanções Tributárias**. São Paulo: Dialética, 2003.
- ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. Limites Constitucionais da Responsabilidade Objetiva por Infrações Tributárias. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo: Dialética, n. 77, p. 14-26, fev. 2002.
- ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. Sanções Tributárias. In: PEIXOTO, Marcelo Magalhães; DINIZ, Marcelo de Lima Castro (coord.) **Curso de Direito Tributário da APET**. São Paulo: MP Editora, 2005. p. 328-346.
- ANDRADE, Alberto Guimarães. O princípio da praticidade no Direito Tributário (substituição tributária, plantas de valores, retenções de fonte, presunções e ficções, etc.): sua necessidade e seus limites. **Revista Internacional de Direito Tributário**, Belo Horizonte: Del Rey/Abradt, v. 1, n. 2, p. 68-72, jul./dez. 2004.
- ANDRADE, José Maria Arruda de. **Interpretação da Norma Tributária**. São Paulo: MP, 2006.
- ARAGÃO, Alexandre Santos de. A consensualidade no Direito Administrativo: acordos regulatórios e contratos administrativos. **Revista de direito do estado**, Rio de Janeiro: Renovar, n. 1, p. 155-173, jan./mar. 2006.
- ARAGÃO, Alexandre Santos de. Atividades Privadas Regulamentadas. In: ARAGÃO, Alexandre Santos de. (coord.) **O Poder Normativo das Agências Reguladoras**. Rio de Janeiro: Forense, 2006. p. 221-269.
- ARAGÃO, Alexandre Santos de. O princípio da eficiência. In: MARRARA, Thiago (org.). **Princípios de Direito Administrativo**. São Paulo: Atlas, 2012. p. 375-381.
- ARAGÃO, Alexandre Santos de; SAMPAIO, Patrícia Regina Pinheiro. Omissão no exercício do poder normativo das Agências e a concorrência desleal. In: ARAGÃO, Alexandre Santos de. (coord.). **O Poder Normativo das Agências Reguladoras**. Rio de Janeiro: Forense, 2006. p. 537-568.
- ARAÚJO, Clarice von Oertzen de. **Incidência Jurídica: teoria e crítica**. São Paulo: Noeses, 2011.
- ARAÚJO, Clarice von Oertzen de. **Semiótica do Direito**. São Paulo: Quartier Latin, 2005.
- ARAÚJO, Juliana Furtado Costa. A modernização da Administração Tributária: iniciativas da Fazenda Pública visando ao incremento de sua atuação. In: SANTI, Eurico Marcos Diniz de; SOUZA, Priscila de (org.). **Direito Tributário, Linguagem e Método: as grandes disputas entre Jurisprudência e Dogmática na experiência brasileira atual**. V Congresso Nacional de Estudos Tributários. São Paulo: Noeses, 2008. p. 551-565.
- ARAÚJO, Juliana Furtado Costa. Retificação de Certidão de Dívida Ativa. In: MACEDO, Alberto *et. al.* **Sistema tributário brasileiro e a crise atual**: VI Congresso do IBET. São Paulo: Noeses, 2009. p. 521-537.
- ARAÚJO, Nadja Aparecida Silva de. (In)disponibilidade dos Tributos e os Meios de Solução dos Litígios. **Revista Interesse Público – IP**, Belo Horizonte: Fórum, ano 8, n. 35, jan./fev. 2006.
- ARAÚJO, Nadja Aparecida Silva de. **Transação Tributária: Possibilidade de consenso na obrigação imposta**. Porto Alegre: Núria Fabris, 2009.
- ARZUA, Heron. O Regime Especial no ICMS. **Revista de Direito Tributário**, São Paulo: Malheiros, n. 68, p. 76-83, [1995?].
- ASSEIS, Pedro Augusto do Amaral Abujamra. Os métodos PCI e Pecex: análise do critério "arm's length" à luz do princípio da praticabilidade. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 226, p. 132-144, jul. 2014.

ASSUNÇÃO, Matheus Carneiro. Transação em matéria tributária. **Revista Fórum de Direito Tributário – RFDT**, Belo Horizonte: Fórum, ano 9, n. 53, set./out. 2011. Disponível em: <http://www.bidforum.com.br/PDI0006.aspx?pdiCntd=75362>. Acesso em: 15 nov. 2018.

ATAÍDE JUNIOR, Vicente de Paula. **Processo Civil Pragmático**. 2013. 278 f. Tese (Doutorado em Direito) – Universidade Federal do Paraná, Curitiba, 2013.

ATALIBA, Geraldo. Avaliação de Imóveis para lançamento de imposto – Ato administrativo por natureza – caráter regulamentar da planta de valores – Atualização de valores imobiliários. **Revista de Direito Tributário**, São Paulo: RT, ano 3, n. 7/8, p. 36-59, jan./jul. 1979.

ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de Incidência Tributária**. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2003.

ATALIBA, Geraldo; GIARDINO, Cleber. Regime Especial estabelecido “ex officio” pela Fazenda Pública a contribuintes em débito – Restrições a direitos individuais. **Revista de Direito Tributário**, São Paulo: RT, ano 14, n. 51, p. 172-182, jan./mar. 1990.

AVEIRO, Júlio da Costa Rostirola. **A Regra-Matriz de Incidência do Imposto em razão da morte**. 2018. 143 f. Dissertação (Mestrado em Direito) – Universidade Federal do Paraná, Curitiba, 2018.

ÁVILA, Humberto. Argumentação jurídica e a imunidade do livro eletrônico. **Revista da Faculdade de Direito da UFRGS**, Porto Alegre: UFRGS, v. 19, p. 157-180, mar. 2001.

ÁVILA, Humberto. **Competências tributárias: um ensaio sobre a sua compatibilidade com as noções de tipo e conceito**. São Paulo: Malheiros, 2018.

ÁVILA, Humberto. Confissão cria Tributos? Apontamentos sobre a disponibilidade do contribuinte sobre direitos fundamentais. *In*: ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). **Grandes Questões Atuais do Direito Tributário**. São Paulo: Dialética, 2008. v. 12. p. 257-269.

ÁVILA, Humberto. Contribuição social do produtor rural pessoa física. Lei nº 8.540/92. Incidência sobre o resultado da comercialização da produção. Exame de constitucionalidades relativo às regras de competência e aos princípios da igualdade e da proibição de confisco. **Revista Dialética de Direito Tributário**. São Paulo: Dialética, n. 126, p. 87-101, mar. 2006.

ÁVILA, Humberto. Direitos fundamentais dos contribuintes e os obstáculos à sua efetivação. *In*: PIRES, Adilson Rodrigues; TÔRRES, Heleno Taveira (org.). **Princípios de Direito Financeiro e Tributário: estudos em homenagem ao Professor Ricardo Lobo Torres**. Rio de Janeiro: Renovar, 2006. p. 345-361.

ÁVILA, Humberto. Imposto sobre a Circulação de Mercadorias – ICMS. Substituição tributária. Base de cálculo. Pauta fiscal. Preço máximo ao consumidor. Diferença constante entre o preço usualmente praticado e o preço constante da pauta ou o preço ao consumidor sugerido pelo fabricante. Exame de constitucionalidade. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 123, p. 122-134, dez. 2005.

ÁVILA, Humberto. Legalidade Tributária Multidimensional. *In*: FERRAZ, Roberto (coord.). **Princípios e Limites da Tributação**. São Paulo: Quartier Latin, 2005. p. 277-294.

ÁVILA, Humberto. Presunções e Pautas Fiscais frente à Eficiência Administrativa. *In*: ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). **Grandes Questões Atuais do Direito Tributário**. São Paulo: Dialética, 2005. v. 9. p. 277-288.

ÁVILA, Humberto. Princípios e Regras e a Segurança Jurídica. *In*: BARRETO, Aires Ferdinando *et al.* **Direito Tributário e Segurança Jurídica**. São Paulo: Noeses - Ibet, 2005. p. 251-278.

ÁVILA, Humberto. Proporcionalidade e Direito Tributário. *In*: SCHOUERI, Luís Eduardo (coord.). **Direito Tributário: homenagem a Alcides Jorge Costa**. São Paulo: Quartier Latin, 2003. v. I. p. 329-347.

ÁVILA, Humberto. Repensando o “Princípio da Supremacia do Interesse Público sobre o Particular”. **Revista Eletrônica sobre a Reforma do Estado (RERE)**, Salvador, Instituto Brasileiro de Direito Público, n. 11, set./nov., 2007. Disponível em: <http://www.direitodoestado.com.br/rere.asp>>. Acesso em: 20 maio 2018.

ÁVILA, Humberto. **Sistema Constitucional Tributário**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2006.

ÁVILA, Humberto. Substituição Tributária e Base de Cálculo: os limites da Padronização Fiscal. **Revista da Ajuris**, Porto Alegre, n. 100, p. 169-185, dez. 2005.

ÁVILA, Humberto. **Teoria da Igualdade Tributária**. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2009.

ÁVILA, Humberto. **Teoria da Segurança Jurídica**. 4. ed. rev. atual. ampl. São Paulo: Malheiros, 2016.

ÁVILA, Humberto. **Teoria dos Princípios**: da definição à aplicação dos princípios jurídicos. 4. ed. São Paulo: Malheiros, 2005.

BACELAR, Lúcia Souza. Simples Nacional: Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos. **Revista do Mestrado em Direito**, Brasília, v. 6, n. 2, p. 377-411, jul./dez. 2012.

BACELLAR FILHO, Romeu Felipe. **Parecer**. In: Análise dos dispositivos constitucionais da nova administração tributária: Pareceres. Brasília: FENAFISCO, 2008, p. 71-114.

BACH, Marcel Eduardo Cunico. A (in)constitucionalidade das restrições à dedutibilidade das despesas com educação à luz dos objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil. In: GRUPENMACHER, Betina Treiger. **Tributação**: Democracia e Liberdade, em homenagem à Ministra Denise Martins Arruda. São Paulo: Noeses, 2014.

BACH, Marcel Eduardo Cunico. **A competência tributária à luz do Princípio da Eficiência**. 2016. Dissertação (Mestrado em Direito) – Universidade Federal do Paraná, Curitiba, 2016.

BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**. 11. ed. atual. Misabel de Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2001.

BALEEIRO, Aliomar. **Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar**. 7. ed. atual. Misabel de Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2003.

BALEEIRO, Aliomar. **Uma Introdução à Ciência das Finanças**. 15. ed. atual. Dejalma de Campos. Rio de Janeiro: Forense, 1997.

BALERA, Wagner. FAP e Legalidade – O problema da Densidade Normativa. In: MACEDO, Alberto *et al.* (org.). **Direito Tributário e os novos horizontes do processo**. XII Congresso do Instituto Brasileiro de Estudos Tributários. São Paulo: Noeses, 2015. p. 1173-1199.

BANDEIRA DE MELLO, Celso Antonio. **Curso de Direito Administrativo**. 30. ed. rev. atualiz. São Paulo: Malheiros, 2013.

BANDEIRA DE MELLO, Celso Antonio. **Curso de Direito Administrativo**. 20. ed. rev. atualiz. São Paulo: Malheiros, 2006.

BANDEIRA DE MELLO, Celso Antonio. **Discrecionalidade e Controle Jurisdicional**. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 1993.

BANDEIRA DE MELLO, Celso Antonio. **O conteúdo jurídico do princípio da igualdade**. 3. ed. atual. São Paulo: Malheiros, 1999.

BANDEIRA DE MELLO, Oswaldo Aranha. **Natureza Jurídica do Estado Federal**. São Paulo: Prefeitura do Município de São Paulo, 1948.

BAPTISTA, Marcelo Caron. **ISS**: do texto à norma. São Paulo: Quartier Latin, 2005.

BARACHO, José Alfredo de Oliveira. Teoria Geral dos Conceitos Legais Indeterminados. **Cadernos de Direito Tributário e Finanças Públicas**, São Paulo: RT, ano 7, n. 27, p. 95-107, abr./jun. 1999.

BARBON LEWIS, Sandra. A. Lopez. **Do IPTU**. Belo Horizonte: Del Rey, 1994.

BARBOSA, Rui. **Oração aos Moços**. Rio de Janeiro: Edições Casa Rui Barbosa, 1999.

BARREIRINHAS, Robinson Sakiyama. Inconstitucionalidades do “Super Simples”. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo: Dialética, n. 126, p. 44-53, mar. 2006.

BARRENI, Smith. Extrafiscalidade e o princípio da proibição aos efeitos de confisco no direito tributário. In: GRUPENMACHER, Betina Treiger (coord.). **Tributação: Democracia e Liberdade**, em homenagem à Ministra Denise Martins Arruda. São Paulo: Noeses, 2014. p. 423-450.

BARRETO, Aires Fernandino. **Base de Cálculo, Alíquota e Princípios Constitucionais**. São Paulo: RT, 1986.

BARRETO, Aires Fernandino. **Curso de Direito Tributário Municipal**. São Paulo: Saraiva, 2009.

BARRETO, Aires Fernandino; GIARDINO, Cléber. As Presunções no Direito Tributário. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). **Caderno de Pesquisas Tributárias nº 9: Presunções no Direito Tributário**. São Paulo: Centro de estudos de Extensão Universitária/Resenha Tributária, 1984. p. 185-250.

BARRETO, Paulo Ayres. **Contribuições: Regime Jurídico, Destinação e Controle**. São Paulo: Noeses, 2006.

BARRETO, Paulo Ayres. **Imposto sobre a renda e preços de transferência**. São Paulo: Dialética, 2001.

BARRETO, Paulo Ayres. **Planejamento Tributário: Limites Normativos**. São Paulo: Noeses, 2016.

BARROSO, Luís Roberto. Agências Reguladoras. Constituição, Transformações do Estado e Legitimidade Democrática. In: MOREIRA NETO, Diogo de Figueiredo (coord.). **Uma Avaliação das Tendências Contemporâneas do Direito Administrativo: Obra em homenagem a Eduardo García de Enterría**. Rio de Janeiro: Renovar, 2003. p. 159-193.

BARROSO, Luís Roberto. **Interpretação e Aplicação da Constituição: fundamentos de uma Dogmática Constitucional Transformadora**. São Paulo: Saraiva, 1996.

BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves. A “Governamentalização” do Poder de Decisão Tributário. In: MACHADO, Brandão (coord.). **Direito Tributário: estudos em homenagem ao Prof. Ruy Barbosa Nogueira**. São Paulo: Saraiva, 1984. p. 393-437.

BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves. **Princípio Constitucional da Eficiência Administrativa**. 2. ed. rev. atual. Belo Horizonte: Fórum, 2012.

BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves. Transação no direito tributário, discricionariedade e interesse público. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo: Dialética, n. 83, p. 116-125, ago. 2002.

BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves; SANTOS, Amanda Duque dos. A legitimidade ativa do contribuinte de fato do ICMS (energia elétrica) para pleitear repetição de valores pagos a maior ou indevidamente: uma breve análise da jurisprudência do STJ. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 214, p. 7-21, jul. 2013.

BECHO, Renato Lopes. **Lições de Direito Tributário: Teoria Geral e Constitucional**. São Paulo: Saraiva, 2011.

BECHO, Renato Lopes; MIGUEL, Bruna Dias. A averbação pré-executória e sua possível relação com o artigo 185 do CTN e potenciais efeitos para a Súmula 375 do STJ. *In*: SOUZA, Priscila (org.); CARVALHO, Paulo de Barros (coord.). **30 anos da Constituição Federal e o Sistema Tributário Brasileiro**. XV Congresso Nacional de Estudos Tributários. São Paulo: Noeses, 2018. p. 1011-1046.

BECKER, Alfredo Augusto. **Carnaval Tributário**. 2. ed. São Paulo: Lejus, 1999.

BECKER, Alfredo Augusto. Carta enviada a Paulo de Barros Carvalho em 11 de maio de 1976. *In*: HARET, Florence; CARNEIRO, Jerson. **Vilém Flusser e juristas**: comemoração dos 25 anos do grupo de estudos Paulo de Barros Carvalho. São Paulo: Noeses, 2009.

BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria Geral do Direito Tributário**. 4. ed. São Paulo: Noeses, 2007.

BERTI, Flávio de Azambuja. **Impostos**: Extrafiscalidade e Não-Confisco. Curitiba: Juruá, 2003.

BERTI, Flávio de Azambuja. Tributação extrafiscal e liberdade empreendedora. *In*: GRUPENMACHER, Betina Treiger (coord.). **Tributação**: Democracia e Liberdade, em homenagem à Ministra Denise Martins Arruda. São Paulo: Noeses, 2014. p. 405-422.

BIFANO, Elidie Palma. Complexidade das obrigações tributárias incluindo a imposição de multa por seu descumprimento. *In*: SOUZA, Priscila de (org.); CARVALHO, Paulo de Barros (coord.). **Racionalização do Sistema Tributário**: XIV Congresso Nacional de Estudos Tributários. São Paulo: Noeses, 2017. p. 291-321.

BIFANO, Elidie Palma. Deveres instrumentais: cessão de créditos e legalidade do uso de meios coercitivos na cobrança do crédito tributário. *In*: BARRETO, Aires Fernandino *et al.* **Interpretação e Estado de Direito**: III Congresso do DO IBET. São Paulo: Noeses, 2006. p. 183-199.

BIFANO, Elidie Palma. Planejamento de Negócios, o Bom Administrador e a Governança Tributária. *In*: MACEDO, Alberto *et al.* (org.). **Direito Tributário e os novos horizontes do processo**: XII Congresso do Instituto Brasileiro de Estudos Tributários. São Paulo: Noeses, 2015. p. 403-423.

BILHIM, Renata da Silveira. Confissão de Dívida e Parcelamento Tributário - Algumas reflexões. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo: Dialética, n. 198, p. 115-130, mar. 2012.

BINENBOJM, Gustavo. Agências Reguladoras, Legalidade e Direitos Fundamentais – Limites aos Poderes Normativo e Sancionatório da Anvisa na regulação de produtos fumígenos. *In*: ARAGÃO, Alexandre Santos de (coord.) **O Poder Normativo das Agências Reguladoras**. Rio de Janeiro: Forense, 2006. p. 637-672.

BINENBOJM, Gustavo. Da supremacia do interesse público ao dever de proporcionalidade: um novo paradigma para o Direito Administrativo. *In*: SARMENTO, Daniel (org.). **Interesses públicos versus interesses privados**: desconstruindo o princípio da supremacia do interesse público. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2005. p. 117-169.

BINENBOJM, Gustavo. O sentido da vinculação administrativa à juridicidade no direito brasileiro. *In*: ARAGÃO, Alexandre Santos de; MARQUES NETO, Floriano de Azevedo (coord.). **Direito Administrativo e seus novos paradigmas**. Belo Horizonte: Forum, 2008. p. 145-204.

BINENBOJM, Gustavo. **Uma Teoria do Direito Administrativo**: Direitos Fundamentais, Democracia e Constitucionalização. Rio de Janeiro: Renovar, 2006.

BOLAN, Ricardo Ferreira. **Regimes Especiais**: IPI, ICMS. São Paulo: Quartier Latin, 2004.

BOMFIM, Diego. **Extrafiscalidade**: identificação, fundamentação, limitação e controle. São Paulo: Noeses, 2015.

BORBA, Rodrigo. Alguns Aspectos Controvertidos do Fator Acidentário de Prevenção (FAP). **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo: Dialética, n. 228, p. 155-172, set. 2014.

BORGES NETO, José. **Adjetivos: Predicados Extensionais e Predicados Intensionais**. 1979. Dissertação (Mestrado) – Universidade Estadual de Campinas, Instituto de Estudos da Linguagem, Campinas, 1979.

BORGES, José Souto Maior. A isonomia tributária na Constituição de 1988. **Revista de Direito Tributário**, São Paulo: Malheiros, n. 64, p. 8-19, 1994.

BORGES, José Souto Maior. **Ciência Feliz**. 3. ed. São Paulo: Quartier Latin, 2007.

BORGES, José Souto Maior. Hermenêutica histórica no direito tributário. **Revista Tributária e de Finanças Públicas**. São Paulo: RT, ano 8, n. 31, p. 112-123, mar./abr. 2000.

BORGES, José Souto Maior. **Lei Complementar Tributária**. São Paulo: RT, 1975.

BORGES, José Souto Maior. O direito como fenômeno linguístico, o problema de demarcação da ciência jurídica, sua base empírica e o método hipotético-dedutivo. **Anuário do Mestrado em Direito**, Recife: UFPE, n. 4, p. 11-16, jan./dez. 1988.

BORGES, José Souto Maior. Problema fundamental da base empírica para a ciência do direito e seus reflexos em questões indecidíveis pela doutrina no direito tributário. **Revista de Direito Tributário**. São Paulo: RT, n. 31, ano 9, jan./mar. 1985, p. 147-161.

BORGES, José Souto Maior. **Obrigação Tributária: uma introdução metodológica**. São Paulo: Saraiva, 1984.

BORGES, José Souto Maior. Princípio da Segurança Jurídica na criação e aplicação do tributo. **Revista de Direito Tributário**, São Paulo: Malheiros, ano 17, n. 63, p. 206-210, jan./mar. 1993.

BORGES, José Souto Maior. **Teoria Geral da Isenção Tributária**. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2007.

BOSSA, Gisele Barra; VASCONCELLOS, Mônica Pereira Coelho de. Arbitragem tributária e a reconstrução do interesse público. In: PISCITELLI, Tathiane dos Santos; MASCITTO, Andréa; MENDONÇA, Priscila Faricelli (coord.). **Arbitragem Tributária: desafios institucionais brasileiros e a experiência portuguesa**. São Paulo: RT, 2018.

BOTTALLO, Eduardo Domingos. **Curso de Processo Administrativo Tributário**. São Paulo: Malheiros, 2006.

BOTTALLO, Eduardo Domingos. Os Princípios que justificam a necessidade de organização do contencioso administrativo tributário. In: RIBEIRO, Maria de Fátima (coord.). **Direito Tributário e Segurança Jurídica**. São Paulo: MP Editora, 2008. p. 95-116.

BRITO, Edvaldo. Composição extra-judicial de conflitos tributários. In: PAULA JUNIOR, Aldo de *et. al.* **Direito Tributário e os Conceitos de Direito Privado**: VII Congresso do IBET. São Paulo: Noeses, 2010. p. 291-323.

BRITO, Edvaldo. Critérios para distinção entre Taxa e Preço. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). **Caderno de Pesquisas Tributárias nº 10: Taxa e Preço Público**. São Paulo: Centro de estudos de Extensão Universitária / Resenha Tributária, 1985. p. 47-82.

BRITO, Edvaldo. ICMS: Inconstitucionalidade da “Pauta Fiscal”. In: ROCHA, Valdir de Oliveira. **Grandes Questões Atuais do Direito Tributário**. São Paulo: Dialética, 2005. 9. v. p. 88-109.

BRITO, Edvaldo. Ingresso em parcelamento: efeitos da confissão de dívida e a possibilidade de discutir a exigibilidade do débito parcelado. In: MOREIRA, André Mendes *et al.* **Sistema Tributário Brasileiro e as Relações Internacionais**: X Congresso do IBET. São Paulo: Noeses, 2013. p. 249-265.

BRITTO, Cezar; COÊLHO, Marcus Vinicius Furtado. **A Inviolabilidade do Direito de Defesa**. 3. ed. Belo Horizonte: Del Rey, 2012.

BRITTO, Lucas Galvão de. **O lugar e o tributo**: ensaio sobre competência e definição do critério espacial na regra-matriz de incidência tributária. São Paulo: Noeses, 2014.

BRITTO, Lucas Galvão de. Sobre o uso de definições e classificações na construção do conhecimento e na prescrição de condutas. *In*: CARVALHO, Paulo de Barros (coord.); BRITTO, Lucas Galvão (org.). **Lógica e Direito**. São Paulo: Noeses, 2016. p. 313-355.

BRITTO, Lucas Galvão de. **Tributar na Era da Técnica**: como as definições feitas pelas agências reguladoras vêm influenciando a interpretação das normas tributárias. São Paulo: Noeses, 2018.

BUSTAMANTE, Thomas da Rosa de. **Argumentação contra Legem**: A teoria do discurso e a justificação nos casos mais difíceis. Rio de Janeiro: Renovar, 2005.

BUSTAMANTE, Thomas da Rosa de. Súmulas, praticidade e justiça: um olhar crítico sobre o direito sumular e a individualização do direito à luz do pensamento de Misabel de Abreu Machado Derzi. *In*: COÊLHO, Sacha Calmon Navarro (coord.). **Segurança Jurídica**: Irretroatividade das decisões judiciais prejudiciais ao contribuinte. Rio de Janeiro: Forense, 2013. p. 65-106.

CAIS, Cleide Previtali. **O Processo Tributário**. 4. ed. rev. atual. ampl. São Paulo: RT, 2004.

CALIENDO, Paulo. **Direito Tributário e análise econômica do Direito**: uma visão crítica. Rio de Janeiro: Elsevier, 2009.

CALIENDO, Paulo. **Direito Tributário**: três modos de pensar a tributação. Elementos para uma teoria sistemática do Direito Tributário. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2009.

CALIENDO, Paulo. Princípio da neutralidade fiscal. *In*: PIRES, Adilson Rodrigues; TÔRRES, Heleno Taveira (org.). **Princípios de Direito Financeiro e Tributário**: Estudos em homenagem ao Professor Ricardo Lobo Torres. Rio de Janeiro: Renovar, 2006. p. 503-540.

CALIL, Lais. O Poder Normativo das Agências Reguladoras em face dos Princípios da Legalidade e da Separação de Poderes. *In*: BINENBOJM, Gustavo (coord.). **Agências Reguladoras e Democracia**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2006. p. 111-176.

CAMILO, Guilherme Vitor de Gonzaga; LELIS, Davi Augusto Santana de. **A Crise do Paradigma da Legalidade**: uma nova interpretação principiológica. *In*: CALDAS, Roberto Correia da Silva Gomes; STELZER, Joana; BIRNFELD, Liane Francisca Hüning (coord.). **Direito e administração pública I** [Recurso eletrônico on-line]. Florianópolis: CONPEDI, 2014. Disponível em: <http://publicadireito.com.br/publicacao/ufsc/ficha/193.pdf>. Acesso em: 12 maio 2019.

CAMPILONGO, Celso Fernandes. Kelsen, o positivismo e o ensino do Direito nos anos 70. *In*: SANTI, Eurico Marcos Diniz de (coord.). **Curso de Direito Tributário e Finanças Públicas**: do fato à norma, da realidade ao conceito jurídico. São Paulo: Saraiva, 2008.

CAMPOS, Dejalma de. **Direito Processual Tributário**. 9. ed. São Paulo: Atlas, 2007.

CANTO, Gilberto de Ulhôa. O Lançamento. *In*: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). **Caderno de Pesquisas Tributárias nº 12**: Do Lançamento. São Paulo: Centro de estudos de Extensão Universitária/Resenha Tributária, 1987. p. 1-23.

CANTO, Gilberto de Ulhôa. Presunções no Direito Tributário. *In*: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). **Caderno de Pesquisas Tributárias nº 9**: Presunções no Direito Tributário. São Paulo: Centro de estudos de Extensão Universitária/Resenha Tributária, 1984. p. 1-33.

CANTO, Gilberto de Ulhôa. Taxa e Preço Público. *In*: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). **Caderno de Pesquisas Tributárias nº 10**: Taxa e Preço Público. São Paulo: Centro de estudos de Extensão Universitária/Resenha Tributária, 1985. p. 83-110.

CAPELLARI, Rodrigo Toaldo. O dever fundamental de recolher tributos no Estado Democrático de Direito. **Revista de Direito Tributário Contemporâneo**, São Paulo: RT, ano 2, n. 4, p. 267-301, jan./fev. 2017.

CARDOSO, Alessandro Mendes. A responsabilidade do substituto tributário e os limites à praticidade. **Revista Tributária e de Finanças Públicas**, São Paulo: RT, ano 14, n. 68, p. 141-178, maio/jun. 2006.

CARDOSO, Oscar Valente. O contribuinte do Funrural Após o julgamento do RE 363.852 pelo STF. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo: Dialética, n. 181, p. 116-124, out. 2010.

CARNEIRO, Daniel Zanetti Marques. Tipicidade Tributária e sua relativização no Pós-Positivismo Jurídico. **Revista Tributária e de Finanças Públicas**, São Paulo: RT, n. 61, p. 11-19, mar./abr. 2005.

CARNEIRO, Luísa Cristina Miranda. **IPVA: Teoria, Prática e Questões Polêmicas**. São Paulo: Noeses, 2016.

CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 29. ed. rev. ampl. atual. São Paulo: Malheiros, 2013.

CARRAZZA, Roque Antonio. **ICMS**. 16. ed. São Paulo: Malheiros, 2012.

CARRAZZA, Roque Antonio. Legalidade, Praticabilidade e Eficácia dos Decretos, Regulamentos e Instruções Normativas, em Matéria Tributária. *In*: BARRETO, Aires Fernandino *et al.* **Direito tributário, Linguagem e Método**: V Congresso Nacional de Estudos Tributários. São Paulo: Noeses, 2008. p. 873-899.

CARRAZZA, Roque Antonio. O Direito Fundamental à Vida e à Saúde, o ICMS-Operações Mercantis e o Princípio da Seletividade. *In*: RIBEIRO, Lauro Luiz Gomes; BERARDI, Luciana Andrea Accorsi (org.). **Estudos de Direito Constitucional**: em homenagem à Profª Maria Garcia. 2. ed. rev. ampl. São Paulo: IOB, 2008. p. 484-514.

CARRAZZA, Roque Antonio. **O Regulamento no Direito Tributário Brasileiro**. São Paulo: RT, 1981.

CARRAZZA, Roque Antonio. **Reflexões sobre a Obrigação Tributária**. São Paulo: Noeses, 2010.

CARRAZZA, Roque Antonio; BOTTALLO, Eduardo Domingos. A Não-Incidência do IPI nas operações internas com mercadorias importadas por comerciantes (um falso caso de equiparação legal). **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo: Dialética, n. 140, p. 92-106, maio 2007.

CARVALHO FILHO, José dos Santos. Agências Reguladoras e Poder Normativo. *In*: ARAGÃO, Alexandre Santos de (coord.). **O Poder Normativo das Agências Reguladoras**. Rio de Janeiro: Forense, 2006. p. 75-89.

CARVALHO FILHO, José dos Santos. **Manual de Direito Administrativo**. 10 ed. Rev. Ampl. Atual. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2003.

CARVALHO, André Castro. **Vinculação de Receitas Públicas**. São Paulo: Quartier Latin, 2010.

CARVALHO, Aurora Tomazini de. **Curso de Teoria Geral do Direito**: o constructivismo lógico-semântico. São Paulo: Noeses, 2009.

CARVALHO, Aurora Tomazini de. **Direito Penal Tributário**: uma análise lógica, semântica e jurisprudencial. São Paulo: Quartier Latin, 2009.

CARVALHO, Cristiano. **Ficções Jurídicas no Direito Tributário**. São Paulo: Noeses, 2008.

CARVALHO, Cristiano. Presunções e Ficções na Imposição de Sanções Tributárias. *In*: CARVALHO, Ana Carolina Papacosta Conte de *et al.* **Derivação e Positivação no direito tributário**. VIII Congresso do Instituto Brasileiro de Estudos Tributários. São Paulo: Noeses, 2011. p. 309-330.

CARVALHO, Cristiano. **Teoria da Decisão Tributária**. São Paulo: Saraiva, 2013.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 29. ed. São Paulo: Saraiva, 2018.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Derivação e Positivização no Direito Tributário**. L. I. São Paulo: Noeses, 2011.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Derivação e Positivização no Direito Tributário**. L. II. 2. ed. São Paulo: Noeses, 2017.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário, linguagem e método**. 2. ed. São Paulo: Noeses, 2008.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário: fundamentos jurídicos da incidência**. 2. ed. rev. São Paulo: Saraiva, 1999.

CARVALHO, Paulo de Barros. Notas sobre a Prova no Processo Administrativo Tributário. *In*: SCHOUERI, Luís Eduardo (coord.). **Direito Tributário: Homenagem a Alcides Jorge Costa**. São Paulo: Quartier Latin, 2003. v. II. p. 855-863.

CARVALHO, Paulo de Barros. O ICMS e os regimes especiais. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo: Dialética, n. 8, p. 94-98, maio 1996.

CARVALHO, Paulo de Barros. O Princípio da Segurança Jurídica em matéria tributária. **Revista da Faculdade de Direito**, São Paulo: USP, v. 98, p. 159-180, jan. 2003. Disponível em: <http://www.revistas.usp.br/rfdusp/article/view/67584/70194>. Acesso em: 24 jan. 2019.

CARVALHO, Paulo de Barros. Princípios e Sobreprincípios na interpretação do Direito. *In*: GRUPENMACHER, Betina Treiger. **Tributação: Democracia e Liberdade**, em homenagem à Ministra Denise Martins Arruda. São Paulo: Noeses, 2014. p. 819-843.

CARVALHO, Paulo de Barros. Reforma Tributária e o Sistema Constitucional Brasileiro. *In*: RIBEIRO, Lauro Luiz Gomes; BERARDI, Luciana Andrea Accorsi (org.). **Estudos de Direito Constitucional: em homenagem à Profª Maria Garcia**. 2. ed. rev. ampl. São Paulo: IOB, 2008. p. 414-431.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Teoria da Norma Tributária**. 5. ed. São Paulo: Quartier Latin, 2009.

CARVALHO, Pedro Jorge da Rocha. **O Princípio da Praticidade e a Privatização da Gestão Tributária**. 2009. Dissertação (Mestrado em Direito Constitucional) – Universidade de Fortaleza, Fortaleza, 2009.

CARVALHO, Ricardo Siqueira de. Entre Dignidade da Pessoa Humana, *Nudges* e Extrafiscalidade: a convivência da Liberdade, da Igualdade e da Solidariedade. *In*: VALLE, Maurício Dalri Timm do; VALADÃO, Alexsander Roberto Alves; DALLAZEM, Dalton Luiz (coord.). **Ensaio em homenagem ao Professor José Roberto Vieira: ao mestre e amigo com carinho...** São Paulo: Noeses, 2017. p. 901-940.

CARVALHO, Ricardo Siqueira de. **Substituição Tributária: estrutura e função**. 2017. Dissertação (Mestrado em Direito) – Universidade Federal do Paraná, Curitiba: UFPR, 2017.

CASSONE, Vittorio. Princípio da Eficiência em Matéria Tributária. *In*: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). **Princípio da Eficiência em Matéria Tributária**. São Paulo: RT, 2006. p. 126-135.

CASSONE, Vittorio; CASSONE, Maria Eugenia Teixeira. **Processo Tributário: Teoria e Prática**. 8. ed. rev. reform. São Paulo: Atlas, 2007.

CASTELLANI, Fernando Ferreira. Novas formas de cobrança do crédito tributário: call center, Serasa e Protesto. *In*: SOUZA, Priscila (org.); CARVALHO, Paulo de Barros (coord.).

Racionalização do Sistema Tributário: XIV Congresso Nacional de Estudos Tributários. São Paulo: Noeses, 2017. p. 389-415.

CASTELLANI, Fernando Ferreira. **O Imposto sobre a Renda e as deduções de natureza constitucional.** São Paulo: Noeses, 2015.

CASTRO JUNIOR, Torquato. Interpretação e metáfora no Direito. *In:* BARRETO, Aires Fernandino *et al.* **II Congresso do IBET: Segurança Jurídica na Tributação e Estado de Direito.** São Paulo: Noeses, 2016. p. 663-672.

CASTRO, Carlos Roberto de Siqueira. **O Congresso e as Delegações Legislativas.** Rio de Janeiro: Forense, 1986.

CASTRO, Carlos Roberto Siqueira. Função Normativa Regulatória e o novo Princípio da Legalidade. *In:* ARAGÃO, Alexandre Santos de (coord.). **O Poder Normativo das Agências Reguladoras.** Rio de Janeiro: Forense, 2006. p. 25-73.

CASTRO, Eduardo Moreira Lima Rodrigues de. Cancelamento de inscrição da empresa no cadastro de contribuintes: sanção política ou medida protetiva da ordem econômica? **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo: Dialética, n. 218, p. 56-69, nov. 2013.

CASTRO, Eduardo Moreira Lima Rodrigues de. Medidas Provisórias em matéria tributária como instrumento do Estado de Exceção brasileiro. *In:* GRUPENMACHER, Betina Treiger. **Tributação: Democracia e Liberdade**, em homenagem à Ministra Denise Martins Arruda. São Paulo: Noeses, 2014. p. 357-382.

CASTRO, Eduardo Moreira Lima Rodrigues de. **Meios alternativos de cobrança de tributos como instrumentos de Justiça Fiscal.** 2015. Dissertação (Mestrado em Direito do Estado) – Universidade Federal do Paraná, Curitiba: UFPR, 2015.

CASTRO, Leonardo Freitas de Moraes e. Inadimplemento da Obrigação Tributária na Composição do Preço Predatório e sua Relação com a Livre Concorrência. **Revista de Direito Tributário Atual**, São Paulo: Dialética, n. 22, p. 235-257, 2008.

CAVALCANTE, Mantovanni Colares. Alguns efeitos do protesto de certidão de dívida ativa em relação ao crédito tributário. *In:* MOREIRA, André Mendes *et al.* (org.). **O Direito Tributário entre a forma e o conteúdo:** XI Congresso do Instituto Brasileiro de Estudos Tributários. São Paulo: Noeses, 2014. p. 821-852.

CHIESA, Clélio. ICMS. A denominada Substituição Tributária “para frente”. **Revista dos Tribunais: Cadernos de Direito Tributário e Finanças Públicas**, ano 7, n. 29, p. 50-73, out./dez. 1999.

CHIESA, Clélio. **Medidas Provisórias:** Regime Jurídico-Constitucional. 2. ed. rev. ampl. Curitiba: Juruá, 2003.

CINTRA, Carlos César Souza. Algumas particularidades do lançamento por homologação, no contexto da constituição do crédito tributário, à luz do Código Tributário Nacional. *In:* SOUZA, Priscila de (org.); CARVALHO, Paulo de Barros (coord.). **50 anos do Código Tributário Nacional:** XIII Congresso do IBET. São Paulo: Noeses, 2016. p. 207-231.

CLEMENTINO, Marco Bruno Miranda. O contencioso tributário e o princípio da procedimentalização da isonomia. *In:* MACEDO, Alberto *et al.* (org.). **Direito Tributário e os novos horizontes do processo:** XII Congresso do Instituto Brasileiro de Estudos Tributários. São Paulo: Noeses, 2015. p. 875-890.

CLÈVE, Clèmerson Merlin. **As Medidas Provisórias e a Constituição Federal de 1988.** Curitiba: Juruá, 1991. (Textos Seleccionados – Direito, 2).

CLÈVE, Clèmerson Merlin. **Atividade Legislativa do Poder Executivo.** 2. ed. rev. atual. ampl. São Paulo: RT, 2000.

CLÈVE, Clèmerson Merlin; KENICKE, Pedro Henrique Gallotti (coord.). **Teses Jurídicas dos Tribunais Superiores: Direito Constitucional**. São Paulo: RT, 2017. v. 1.

CLÈVE, Clèmerson Merlin; KENICKE, Pedro Henrique Gallotti (coord.). **Teses Jurídicas dos Tribunais Superiores: Direito Constitucional**. São Paulo: RT, 2017. v. 2.

COELHO, Juliana Junqueira. Algumas ilegalidades da contribuição para o SAT – Seguro de Acidentes do Trabalho. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo: Dialética, n. 126, p. 7-19, mar. 2006.

COELHO, Luiz Fernando. Positivismo e Neutralidade ideológica em Kelsen. *In*: PRADO, Luiz Regis; KARAM, Munir. **Estudos de Filosofia do Direito: uma visão integral da obra de Hans Kelsen**. São Paulo: RT, 1985.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. A Lei Complementar como agente normativo ordenador do Sistema Tributário e das repartições das competências tributárias. *In*: SOUZA, Priscila de (org.); CARVALHO, Paulo de Barros (coord.). **50 anos do Código Tributário Nacional: XII Congresso do IBET**. São Paulo: Noeses, 2016. p. 1139-1170.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 13. ed. rev. atual. ampl. Rio de Janeiro: Forense, 2014.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Teoria Geral do Tributo, da Interpretação e da Exoneração Tributária: o significado do art. 116, parágrafo único, do CTN**. 3. ed. São Paulo: Dialética, 2003.

COLNAGO, Cláudio de Oliveira Santos. A natureza jurídica tributária das contribuições para o Seguro DPVAT. **Revista Tributária e de Finanças Públicas**, São Paulo: RT, n. 51, p. 57-93, 2003.

COMUNELLO, Luigi. Considerações sobre a substituição tributária: de fato gerador futuro. **Revista Tributária e de Finanças Públicas**, São Paulo, RT, ano 10, n. 43, p. 64-73, mar./abr. 2002.

CONRADO, Paulo Cesar. Execução Fiscal. *In*: PEIXOTO, Marcelo Magalhães; DINIZ, Marcelo de Lima Castro (coord.). **Curso de Direito Tributário da APET**. São Paulo: MP, 2005. p. 379-383.

CONRADO, Paulo Cesar. **Execução Fiscal**. São Paulo: Noeses, 2013.

CONRADO, Paulo Cesar. **Introdução à Teoria Geral do Processo Civil**. 2. ed. rev. ampl. atual. São Paulo: Max Limonad, 2003.

CONRADO, Paulo Cesar. **Processo Tributário**. 2. ed. São Paulo: Quartier Latin, 2007.

CONTI, José Maurício. **Princípios Tributários da Capacidade Contributiva e da Progressividade**. São Paulo: Dialética, 1996.

CONTEPELLI, Ernani. O método na Ciência Jurídica. **Revista Tributária e de Finanças Públicas**, ano 13, n. 61, p. 42-51, mar./abr. 2005.

CÔRREA, Sabrina Michele Souza de Souza. **Cláusulas pétreas em matéria tributária: Federação e Direitos Fundamentais**. Curitiba: 2006. Dissertação (Mestrado em Direito) – Universidade Federal do Paraná.

CORREIA, Vanessa Benelli. Noções sobre ponderação e a praticabilidade tributária. **Justificando: mentes inquietas pensam direito**, 27 maio 2015. Disponível em: <http://justificando.cartacapital.com.br/2015/05/27/noco-es-sobre-ponderacao-e-a-praticabilidade-tributaria/>. Acesso em: 10 jun. 2018.

COSTA, Alcides Jorge. ICMS e Substituição Tributária. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo: Dialética, n. 2, p. 70-95, nov. 1995.

COSTA, Newton Carneiro Affonso da; SERBENA, César A.; VALLE, Maurício Dalri Timm do. A

lógica hodierna e a ciência do direito. *In*: CARVALHO, Paulo de Barros (coord.); BRITTO, Lucas Galvão (org.). **Lógica e Direito**. São Paulo: Noeses, 2016. p. 187-248.

COSTA, Regina Helena. **Curso de Direito Tributário**: Constituição e Código Tributário Nacional. 3. ed. rev. atual. ampl. São Paulo: Saraiva, 2013.

COSTA, Regina Helena. Função social da propriedade, tributação e praticabilidade. *In*: COELHO, Sacha Calmon Navarro (coord.). **Segurança Jurídica**: Irretroatividade das decisões judiciais prejudiciais ao contribuinte. Rio de Janeiro: Forense, 2013. p. 175-186.

COSTA, Regina Helena. **Praticabilidade e Justiça Tributária**: exeqüibilidade de Lei Tributária e Direitos do Contribuinte. São Paulo: Malheiros, 2007.

COSTA, Regina Helena. **Princípio da Capacidade Contributiva**. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 1996.

COSTA, Valterlei Aparecido da. Limitação à compensação de prejuízos fiscais na apuração do IRPJ: esconsa, mas constitucional. **Revista ABRADT Fórum de direito tributário — RAFDT**. Belo Horizonte: Fórum, ano 02, n. 04, p.267-287, jul./dez. 2018.

COSTA, Valterlei A. da. Natureza jurídica da isenção: não incidência *tout court*. **Revista tributária e de finanças públicas**. São Paulo, ano 26, v.139, p. 221-244, IV trim. 2018.

COSTA, Valterlei Aparecido da. Tributos em notas. *In*: VALLE, Maurício Dalri Timm do; VALADÃO, Alexsander Roberto Alves; DALLAZEM, Dalton Luiz (coord.). **Ensaio em homenagem ao Professor José Roberto Vieira**: ao mestre e amigo com carinho... São Paulo: Noeses, 2017. p. 1183-1214.

COSTA, Valterlei Aparecido da; LINHARES, Rosicléia Macedo. Conceito de renda: lucro ou acréscimo patrimonial? Argumentando com as consequências. **Revista ABRADT Fórum de direito tributário — RAFDT**. Belo Horizonte: Fórum, ano 02, n. 03, p.221-237, jan./jun. 2018.

COSTA, Valterlei Aparecido da; VALLE, Maurício Dalri Timm do. A utilidade como critério de classificação do direito e no direito. **Revista Brasileira de Direito**, Passo Fundo, v. 14, n. 3, p. 186-213, set./dez. 2018.

COSTA-CORRÊA, André L. Princípio da Eficiência em Matéria Tributária. *In*: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). **Princípio da Eficiência em Matéria Tributária**. São Paulo: RT, 2006. p. 233-259.

CRUZ, Paulo Ricardo de Souza. **A Transação no Direito Tributário**. 2004. Dissertação (Mestrado) – Faculdade de Direito de Minas Gerais, Universidade Federal de Minas Gerais, Belo Horizonte, 2004.

CUÉLLAR, Leila. **As agências reguladoras e seu poder normativo**. São Paulo: Dialética, 2001.

CUNHA, Bruno Santos. O princípio da eficiência e o direito fundamental à boa administração. *In*: MARRARA, Thiago (org.). **Princípios de Direito Administrativo**. São Paulo: Atlas, 2012. p. 382-404.

CUNHA, Carlos Renato. A contribuição previdenciária patronal do empregador rural pessoa física (Funrural) incidente sobre a venda da produção rural: a inconstitucionalidade reconhecida pelo STF no julgamento do tema 202 de Repercussão Geral no cotejo da Lei 8.540/92 e o texto original da Constituição de 1988. *In*: CLÉVE, Clèmerson Merlin; KENICKE, Pedro Henrique Gallotti (coord.). **Teses Jurídicas dos Tribunais Superiores**: Direito Constitucional. São Paulo: RT, 2017. v. 2. p. 198-206.

CUNHA, Carlos Renato. Análise do arquétipo da Regra-Matriz de Incidência da Contribuição para o Custeio da Iluminação Pública. **Revista de Direito Público da Procuradoria-Geral do Município de Londrina**, Londrina: Arolon, ano 1, n. 1, p. 33-56, 2012. Disponível em:

<http://www.aprolon.com.br/pkp/ojs/index.php/rdp-pgmlondrina/article/view/3/2>. Acesso em: 03 maio 2018.

CUNHA, Carlos Renato. As Plantas Genéricas de Valores do IPTU e o Princípio da Legalidade: Reflexões sobre Democracia e Liberdade, diante das recentes decisões judiciais que suspenderam leis municipais de atualização dos valores imobiliários. *In*: GRUPENMACHER, Betina Treiger (coord.). **Tributação: Democracia e Liberdade**, em homenagem à Ministra Denise Martins Arruda. São Paulo: Noeses, 2014. p. 77-103.

CUNHA, Carlos Renato. Da inconstitucionalidade da contribuição incidente sobre a remuneração paga aos ocupantes de cargos em comissão. *In*: BERWANGER, Jane Lucia Wilhelm; FOLMANN, Melissa. **Previdência Social nos 90 anos da Lei Eloy Chaves**. Curitiba: Juruá, 2013. p. 225-238.

CUNHA, Carlos Renato. Da possibilidade do protesto de CDAs mesmo antes do advento da Lei Federal n. 12.767/2012: desnecessidade de Lei Complementar Nacional e inexistência de ofensa ao sigilo fiscal. **Revista de Direito Público da Procuradoria-Geral do Município de Londrina**, Londrina: Aprolon, v. 2, n. 1, p. 61-75, 2013.

CUNHA, Carlos Renato. Da regra-matriz de incidência tributária à regra-matriz normativa. **Revista de Direito Tributário Contemporâneo**, São Paulo: RT, ano 2, n. 4, p. 171-187, jan./fev. 2017.

CUNHA, Carlos Renato. Legalidade, Presunções e Ficções Tributárias: do Mito à Mentira Jurídica. **Revista de Direito Tributário Atual**, São Paulo: IBDT, n. 36, p. 89-108, jul./dez. 2016.

CUNHA, Carlos Renato. O Princípio Jurídico da Capacidade Contributiva no Ordenamento Jurídico Brasileiro: Análise de sua aplicação nos casos de extrafiscalidade e nos tributos indiretos. *In*: GRUPENMACHER, Betina Treiger (coord.). **Temas de Direito Tributário**. Curitiba: EVG, 2016. p. 8-32.

CUNHA, Carlos Renato. **O Simples Nacional, a Norma Tributária e o Princípio Federativo: limites da Praticabilidade Tributária**. Curitiba: Juruá, 2011.

CUNHA, Carlos Renato; ESTEVES, João Luiz Martins. O tratamento tributário diferenciado às microempresas e às empresas de pequeno porte e a ordem econômica na Constituição da República de 1988. **Scientia Iuris**, Londrina, v. 20, n. 3, p. 292-323, nov. 2016.

CUNHA, Carlos Renato; PAIVA, Marcos Vinicius de. Sanções Políticas, Direito Tributário e Direitos Fundamentais: Evolução do tema na jurisprudência do STF. *In*: PEREIRA, Janaína Braga Norte; RIBEIRO, Luiz Alberto Pereira; TANIZAWA, Paulo Henrique Guilman. **Direito e Democracia: ensaios jurídicos sob a perspectiva dos direitos humanos e fundamentais**. São Paulo: Boreal, 2018. p. 27-46.

CUNHA, Ricarlos Almagro V. Da possibilidade de recolhimento de contribuições em atraso para fins de cômputo de tempo de serviço e do critério de apuração do *quantum* devido. **Revista Dialética de Direito Tributário**, v. 46, p. 84-99, 1999.

DACOMO, Natalia de Nardi. **Direito Tributário Participativo: Transação e Arbitragem administrativas da Obrigação Tributária**. São Paulo: Quartier Latin, 2009.

DALLARI, Adilson Abreu. Privatização, Eficiência e Responsabilidade. *In*: MOREIRA NETO, Diogo de Figueiredo (coord.). **Uma Avaliação das Tendências Contemporâneas do Direito Administrativo: obra em homenagem a Eduardo García de Enterría**. Rio de Janeiro: Renovar, 2003. p. 211-231.

DENARI, Zelmo. Reflexões acerca da Substituição Tributária. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo: Dialética, n. 162, p. 70-75, mar. 2009.

DENARI, Zelmo. Responsabilidade pelo ICMS na Substituição Regressiva. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo: Dialética, n. 51, p. 138-144, dez. 1999.

DENARI, Zelmo. Taxas e Preços. *In*: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). **Caderno de Pesquisas Tributárias nº 10: Taxa e Preço Público**. São Paulo: Centro de estudos de Extensão Universitária/Resenha Tributária, 1985. p. 323-348.

DERZI, Misabel de Abreu Machado (coord.). A fiscalização tributária em um Estado Democrático de Direito. *In*: SEMINÁRIO FISCALIZAÇÃO TRIBUTÁRIA: CONTEXTO, PRÁTICAS E TENDÊNCIAS, Ministério da Fazenda, Vitória, out. 1999. Disponível em: <http://martuscelli.blogspot.com/2008/01/fiscalizacao-tributaria.html>. Acesso em: 11 jun. 2018.

DERZI, Misabel de Abreu Machado. A Praticidade, a Substituição Tributária e o Direito Fundamental à Justiça Individual. *In*: FISCHER, Octavio Campos (coord.). **Tributos e Direitos Fundamentais**. São Paulo: Dialética, 2004. p. 261-277.

DERZI, Misabel de Abreu Machado. **Direito Tributário, Direito Penal e Tipo**. 2. ed. São Paulo: RT, 2007.

DERZI, Misabel de Abreu Machado. Família e Tributação: a vedação constitucional de se utilizar tributo com efeito de confisco. **Revista da Faculdade de Direito da UFMG**, Belo Horizonte, n. 32, p. 145-164, 1989. Disponível em: <https://www.direito.ufmg.br/revista/index.php/revista/article/view/1015/948>. Acesso em: 02 mar. 2019.

DERZI, Misabel de Abreu Machado. **Modificações da Jurisprudência no Direito Tributário**. São Paulo: Noeses, 2009.

DERZI, Misabel de Abreu Machado. Notas de Atualização. *In*: BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**. 11. ed. Atual. Rio de Janeiro: Forense, 2001.

DERZI, Misabel de Abreu Machado. Notas de Atualização. *In*: BALEEIRO, Aliomar. **Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar**. 7. ed. atual. Rio de Janeiro: Forense, 2003.

DERZI, Misabel de Abreu Machado. Pós-modernismo e Tributos: complexidade, descrença e corporativismo. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo: Dialética, n. 100, p. 65-80, jan. 2004.

DERZI, Misabel de Abreu Machado. Praticidade. ICMS. Substituição tributária progressiva, “para frente”. *In*: DERZI, Misabel de Abreu Machado (coord.). **Construindo o Direito Tributário na Constituição**: uma análise da obra do Ministro Carlos Mário Velloso. Belo Horizonte: Del Rey, 2004. p. 169-190.

DERZI, Misabel de Abreu Machado. Princípio da Praticabilidade do Direito Tributário (Segurança Jurídica e Tributação). **Revista de Direito Tributário**, São Paulo: RT, ano 13, n. 47, p. 166-179, jan./mar. 1989.

DERZI, Misabel de Abreu Machado. Tipo ou conceito no Direito Tributário? **Revista da Faculdade de Direito UFMG**, Belo Horizonte, n. 30-31, p. 213-260, 1988. Disponível em: <https://www.direito.ufmg.br/revista/index.php/revista/article/view/1046/979>. Acesso em: 01 abr. 2019.

DERZI, Misabel de Abreu Machado; BUSTAMANTE, Thomas da Rosa de Bustamante. A análise econômica de Posner e a ideia de Estado de Direito em Luhmann: breves considerações críticas. **Revista da Faculdade de Direito UFMG**, Belo Horizonte, Número Esp. em Memória do Prof. Washington Peluso, p. 327-352, 2013. Disponível em: <https://www.direito.ufmg.br/revista/index.php/revista/article/view/P.0304-2340.2013vWAp327>. Acesso em: 2 jun. 2018.

DERZI, Misabel de Abreu Machado; COELHO, Sacha Calmon Navarro. Base de Cálculo do ICMS no regime de substituição tributária para a frente – exclusão dos descontos incondicionais. **Revista de Direito Tributário**, São Paulo: Malheiros, n. 72, p. 58-75, abr./jun. 1996.

DEXHEIMER, Vanessa Grazziotin. **Parcelamento tributário: entre vontade e legalidade**. São Paulo: Quartier Latin, 2015.

DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. **Direito Administrativo**. 19 ed. São Paulo: Atlas, 2006.

DIFINI, Luiz Felipe Silveira. **Manual de Direito Tributário**. 4. ed. atual. São Paulo: Saraiva, 2008.

DINIZ, Marcelo de Lima Castro. **Garantias e Privilégios do Crédito Tributário**. 2012. 367 f. Tese (Doutorado em Direito) – Pontifícia Universidade Católica, São Paulo, 2012.

DINIZ, Marcelo de Lima Castro. Processo Administrativo Tributário. *In*: PEIXOTO, Marcelo Magalhães; DINIZ, Marcelo de Lima Castro (coord.) **Curso de Direito Tributário da APET**. São Paulo: MP, 2005. p. 348-378.

ESTEVES, João Luiz Martins. **O Comando político-jurídico da Constituição: ideologia e vinculação hermenêutica**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2016.

FACHIN, Zulmar. **Curso de Direito Constitucional**. 6. ed. rev. ampl. Rio de Janeiro: Forense, 2013.

FALCÃO, Amílcar de Araújo. **Fato gerador da obrigação tributária**. 6. ed. rev. e atual. por Flávio Bauer Novelli. Rio de Janeiro: Forense, 1997.

FALCÃO, Amílcar de Araújo. **Introdução ao Direito Tributário**. 3. ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Forense, 1987.

FARIA, Luiz Alberto Gurgel de. **A Extrafiscalidade e a concretização do Princípio da Redução das Desigualdades Regionais**. São Paulo: Quartier Latin, 2010.

FARO, Maurício Pereira; MOREIRA, Bernardo Motta. O protesto de CDA como violação do Princípio da Preservação da Empresa. **Revista de Direito Tributário da APET**, São Paulo: MP, ano 12, n. 47, p. 71-92, set. 2015.

FERNANDES, Bruno Rocha Cesar. Praticidade no Direito Tributário: princípio ou técnica? Uma análise à luz da Justiça Fiscal. **Repertório IOB de Jurisprudência**, v. 1, n. 15, p. 649-643, jul./ago. 2007.

FERNANDES, Cintia Estefania. IPTU e seu DNA estrutural: uma análise impostergável em face de sua constitucionalidade. *In*: GRUPENMACHER, Betina Treiger (coord.). **Tributação: Democracia e Liberdade**, em homenagem à Ministra Denise Martins Arruda. São Paulo: Noeses, 2014. p. 61-76.

FERNANDES, Cintia Estefania. **IPTU: texto e contexto**. São Paulo: Quartier Latin, 2005.

FERNANDES, Tarsila Ribeiro Marques. **Transação Tributária: o direito brasileiro e a eficácia da recuperação do crédito público à luz do modelo norte-americano**. Curitiba: Juruá, 2014.

FERNANDEZ, Atahualpa; FERNANDEZ, Manuella Maria. Interpretação jurídica, minimalismo metodológico e o papel da memória nos discursos jurídicos terreaus. **Boletim Jurídico**, Uberaba, ano 12, n. 752, jul. 2011. Disponível em: <https://www.boletimjuridico.com.br/doutrina/artigo/2365/interpretacao-juridica-minimalismo-metodologico-papel-memoria-discursos-juridicos-terreaus>. Acesso em: 26 jan. 2019.

FERRAGUT, Maria Rita. Fato gerador presumido. **Revista dos Tribunais: Cadernos de Direito Tributário e Finanças Públicas**. São Paulo: RT, ano 4, n. 16, p. 68-85, jul./set. 1996.

FERRAGUT, Maria Rita. **Presunções no Direito Tributário**. São Paulo: Dialética, 2001.

FERRARI, Regina Maria Macedo Nery. Tarifa Médica - Serviços de Qualidade: Conceitos Jurídicos Indeterminados? **Interesse Público**, Porto Alegre: Notadez, ano 5, n. 18, p. 53-59, mar./abr. 2003.

FERRAZ JUNIOR, Tercio Sampaio. **A Ciência do Direito**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 1980.

FERRAZ JUNIOR, Tercio Sampaio. **Direito, Retórica e Comunicação**: subsídios para uma pragmática do discurso jurídico. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 1997.

FERRAZ JUNIOR, Tercio Sampaio. Equiparação - CTN, art. 51. **Revista dos Tribunais: Cadernos de Direito Tributário e Finanças Públicas**, São Paulo: RT, ano 7, n. 28, p. 9-14, jul./set. 1999.

FERRAZ JUNIOR, Tercio Sampaio. **Introdução ao estudo do Direito**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 1994.

FERRAZ JUNIOR, Tercio Sampaio. O Poder Normativo das Agências Reguladoras à luz do Princípio da Eficiência. *In*: ARAGÃO, Alexandre Santos de (coord.). **O Poder Normativo das Agências Reguladoras**. Rio de Janeiro: Forense, 2006. p. 271-297.

FERRAZ JUNIOR, Tercio Sampaio. **Teoria da Norma Jurídica**. 4. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2000.

FERRAZ JUNIOR, Tercio Sampaio. Tributação e Concorrência. **Revista de Direito Tributário da APET**, São Paulo: MP, ano 4, n. 16, p. 147-186, dez. 2007.

FERRAZ, Anna Candida da Cunha. **Processos informais de mudança da Constituição**: mutações constitucionais e mutações inconstitucionais. São Paulo: Max Limonad, 1986.

FERRAZ, Roberto. Presunção em Direito Tributário. *In*: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). **Caderno de Pesquisas Tributárias nº 9**: Presunções no Direito Tributário. São Paulo: Centro de estudos de Extensão Universitária/Resenha Tributária, 1984. p. 573-518.

FERREIRA NETO, Arthur M. A declaração de inconstitucionalidade da chamada “contribuição do Funrural” pelo STF e a inviabilidade de sua cobrança com base na Lei 10.256/01. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo: Dialética, n. 183, dez. 2010, p. 9-27.

FERREIRA, Sérgio de Andréa. Medida Provisória: Natureza Jurídica. **Revista Trimestral de Direito Público**, São Paulo: Malheiros, n. 1, p. 153-167, 1993.

FIGUEIREDO, Leonardo Vizeu. **Lições de Direito Econômico**. 6. ed. rev. atual. ampl. Rio de Janeiro: Forense, 2013.

FIGUEIREDO, Lúcia Valle. **Curso de Direito Administrativo**. 8. ed. São Paulo: Malheiros, 2006.

FIGUEIREDO, Marina Vieira de. Multa Isolada – Aspectos controversos na jurisprudência do CARF. *In*: SOUZA, Priscila de (org.); CARVALHO, Paulo de Barros (coord.). **50 anos do Código Tributário Nacional**: XII Congresso do IBET. São Paulo: Noeses, 2016. p. 867-886

FILLIPO, Luciano Gomes. **A Performance no Direito Tributário**. São Paulo: Almedina, 2016.

FILLIPO, Luciano Gomes. **Consentimento ao Imposto & Eficiência Tributária**. Curitiba: Juruá, 2012.

FISCHER, Octavio Campos. **A Contribuição ao PIS**. São Paulo: Dialética, 1999.

FISCHER, Octavio Campos. Algumas notas sobre medidas provisórias, tributação e estado democrático de direito. *In*: PIRES, Adilson Rodrigues; TÔRRES, Heleno Taveira (org.). **Princípios de Direito Financeiro e Tributário**: Estudos em homenagem ao Professor Ricardo Lobo Torres. Rio de Janeiro: Renovar, 2006. p. 633-657.

FISCHER, Octavio Campos. Medidas Provisórias e Democracia: o problema tributário. *In*: VALLE, Maurício Dalri Timm do; VALADÃO, Alexsander Roberto Alves; DALLAZEM, Dalton Luiz (coord.). **Ensaio em homenagem ao Professor José Roberto Vieira**: ao mestre e amigo com carinho... São Paulo: Noeses, 2017. p. 823-850.

FISCHER, Octavio Campos. Princípio da Eficiência em Matéria Tributária. *In*: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). **Princípio da Eficiência em Matéria Tributária**. São Paulo: RT, 2006. p. 260-290.

FISCHER, Octavio Campos. Sanções políticas e sua invalidade no Direito Tributário. *In*: CLÈVE, Clèmerson Merlin; KENICKE, Pedro Henrique Gallotti (coord.). **Teses Jurídicas dos Tribunais Superiores: Direito Constitucional**. São Paulo: RT, 2017. v. 2. p. 48-56.

FLORENCIO, Madja de Souza Moura. O Princípio da Praticabilidade e a Execução Indireta da cobrança da Dívida Ativa. *In*: MELO, Filipe Reis; MENDONÇA, Maria Lírida Calou de Araújo; SCHNEIDER, Yuri (coord.). **Direito e Administração Pública II: XXIII Congresso Nacional do CONPEDI [Recurso Eletrônico on-line]**. Florianópolis: CONPEDI, 2014. p. 121-143.

FLORIANO, Daniela Cristina Ismael. A informatização da arrecadação e a racionalização do sistema tributário. *In*: SOUZA, Priscila (org.); CARVALHO, Paulo de Barros (coord.). **Racionalização do Sistema Tributário: XIV Congresso Nacional de Estudos Tributários**. São Paulo: Noeses, 2017. p. 191-198.

FOLLADOR, Guilherme Broto. Presunções e ficções fiscais e o princípio da capacidade contributiva. *In*: GRUPENMACHER, Betina Treiger (coord.). **Tributação: Democracia e Liberdade, em homenagem à Ministra Denise Martins Arruda**. São Paulo: Noeses, 2014. p. 1231-1276.

FOLLONI, André. **Ciência do Direito Tributário no Brasil: crítica e perspectivas a partir de José Souto Maior Borges**. São Paulo: Saraiva, 2013.

FOLLONI, André. **Introdução à Teoria da Complexidade**. Curitiba: Juruá, 2016.

FOLLONI, André. Isonomia na tributação extrafiscal. **Revista Direito FGV**, São Paulo: n. 19, p. 201-220, jan./jul. 2014.

FOLLONI, André. O novo-velho regime de preços de transferência, a questão dos juros e outras remessas. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo: Dialética, n. 177, p. 7-17, jun. 2010.

FOLLONI, André. **Teoria do Ato Administrativo**. Curitiba: Juruá, 2006.

FOLLONI, André. **Tributação sobre o comércio exterior**. Curitiba: Juruá, 2006.

FONSECA, João Bosco Leopoldino da. **Direito Econômico**. Rio de Janeiro: Forense, 2010.

FORTES, Fellipe Cianca. Inscrição do Crédito Tributário em Dívida Ativa e Eficácia Executiva da CDA. *In*: SOUZA, Priscila (org.); CARVALHO, Paulo de Barros (coord.). **Racionalização do Sistema Tributário: XIV Congresso Nacional de Estudos Tributários**. São Paulo: Noeses, 2017. p. 1151-1176.

FRANÇA, Vladimir da Rocha. O problema da delimitação e do objeto da Ciência do Direito. **FARN**, Natal, v. 1, n. 2, p. 173-194, jan./jun. 2002.

FRANCISCO, Fabiana. O princípio da praticabilidade tributária e o parcelamento na execução fiscal. **Conteúdo Jurídico**, Brasília-DF: 26 fev. 2015. Disponível em: <http://www.conteudojuridico.com.br/?artigos&ver=2.52594&seo=1>. Acesso em: 10 jun. 2018.

FRANCISCO, José Antônio; PELLEGRINA, Marcello Jorge. O imposto sobre a propriedade territorial rural, *In*: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). **Curso de Direito Tributário**. São Paulo: Saraiva, 2001. p. 467-479.

FRATTARI, Raphael. Sopesamento de Princípios para uma interpretação constitucionalmente adequada da substituição tributária progressiva. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo: Dialética, n. 70, p. 117-133, jul. 2001.

FREIRE, Ricardo Maurício. **Devido Processo Legal: uma visão pós-moderna**. Salvador:

JusPodivm, 2008.

FREITAS, Juarez. Direito Fundamental à boa administração pública e o reexame dos institutos da autorização de serviço público, da convalidação e do "poder de polícia administrativa". In: ARAGÃO, Alexandre Santos de; MARQUES NETO, Floriano de Azevedo (coord.). **Direito Administrativo e seus novos paradigmas**. Belo Horizonte: Forum, 2008. p. 311-334.

FREITAS, Juarez. **Direito Fundamental à boa Administração Pública**. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2014.

FREITAS, Leonardo e Silva de Almendra. Da viabilidade da retratação da opção inicial pela tributação com base no lucro presumido em relação ao mesmo ano-calendário (Lei 9.430, art. 26, §§ 3º e 4º), mesmo após o advento da Lei 9.718/98 (art. 13, § 1º). **Revista Tributária e de Finanças Públicas**. São Paulo, RT, ano 15, n. 77, p. 185-201, nov./dez 2007.

FROSI, Flávia Gehlen. **A aplicação de pautas fiscais no Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS)**. 2007. Dissertação (Mestrado em Direito) – Universidade Federal do Rio Grande do Sul, Porto Alegre, 2007.

FUSO, Rafael Correia. **Tributação das Securitizadoras de Títulos e Valores Mobiliários**. São Paulo: Noeses, 2017.

GABARDO, Emerson. A eficiência no desenvolvimento do Estado brasileiro: uma questão política e administrativa. In: MARRARA, Thiago (org.). **Princípios de Direito Administrativo**. São Paulo: Atlas, 2012. p. 327-351.

GABARDO, Emerson. A flexibilização da Legalidade mediante o prestígio de uma ideia equivocada de Eficiência e uma visão niilista da Separação dos Poderes. In: HACHEM, Daniel Wunder; GABARDO, Emerson; SALGADO, Eneida Desiree (coord.). **Direito Administrativo e suas transformações atuais: homenagem ao Professor Romeu Felipe Bacellar Filho**. Curitiba: Ítala, 2016. p. 207-216.

GABARDO, Emerson. **Eficiência e Legitimidade do Estado: uma análise das estruturas simbólicas do direito político**. Barueri: Manole, 2003.

GABARDO, Emerson. **Interesse Público e Subsidiariedade: o Estado e a Sociedade Civil para além do bem e do mal**. Belo Horizonte: Forum, 2009.

GABARDO, Emerson. **Princípio Constitucional da Eficiência Administrativa**. São Paulo: Dialética, 2002.

GABARDO, Emerson; HACHEM, Daniel Wunder. O suposto caráter autoritário da supremacia do interesse público e das origens do direito administrativo: uma crítica da crítica. In: BACELLAR FILHO, Romeu F.; HACHEM, Daniel Wunder (coord.). **Direito Administrativo e Interesse Público**. Belo Horizonte: Fórum, 2010. p. 155-201.

GAMA, Tácio Lacerda. **Competência Tributária: Fundamentos para uma Teoria da Nulidade**. 2. ed. rev. ampl. São Paulo: Noeses, 2011.

GAMA, Tácio Lacerda. **Contribuição de intervenção no domínio econômico**. São Paulo: Quartier Latin, 2003.

GASPARINI, Diógenes. **Direito Administrativo**. 10 ed. São Paulo: Saraiva, 2005.

GIARDINO, Cleber; ATALIBA, Geraldo. Intributabilidade das Correções Monetárias: capacidade contributiva. In: TAVOLARO, Agostinho Toffoli; MACHADO, Brandão; MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). **Princípios Tributários no Direito Brasileiro e Comparado: estudos em homenagem a Gilberto de Ulhôa Canto**. Rio de Janeiro: Forense, 1988. p. 137-179.

GODOI, Marciano Seabra de; CASTRO JÚNIOR, Paulo Honório. Considerações críticas sobre a nova taxa de controle, monitoramento e fiscalização das atividades de mineração em Minas Gerais

(Lei Estadual nº 19.976, de 2011). **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo: Dialética, n. 209, p. 108-123, fev. 2013.

GODOI, Marciano Seabra de; MOREIRA, Gilberto Ayres. Exigência do ICMS sob o Regime de Substituição Tributária - Análise de Recente Decisão da 2ª Turma do STF. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo: Dialética, n. 65, p. 80-87, fev. 2001.

GODOY, Arnaldo Sampaio de Moraes. O realismo jurídico em Oliver Wendell Holmes Jr. **Revista de Informação Legislativa**, Brasília, ano 43, n. 171. p. 91-105, jul./set. 2006, Disponível em: <https://www2.senado.leg.br/bdsf/bitstream/handle/id/92825/Godoy%20Arnaldo.pdf?sequence=1>. Acesso em: 29 out. 2017.

GOLDSCHMIDT, Fabio Brun; VELLOSO, Andrei Pitten. Princípio da Eficiência em Matéria Tributária. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). **Princípio da Eficiência em Matéria Tributária**. São Paulo: RT, 2006. p. 190-215.

GOMES, Anderson Ricardo. Necessária mudança de paradigma na cobrança de créditos tributários no Brasil. **Revista Justiça Fiscal**, Brasília: Sinprofaz, ano 8, n. 29, p. 20-32, jan./abr. 2017.

GONÇALEZ, Antonio Manoel. Princípio da Eficiência em Matéria Tributária. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). **Princípio da Eficiência em Matéria Tributária**. São Paulo: RT, 2006, p. 157-166.

GONÇALVES, Almir Rogério. Conceitos, Regras e situação atual do *Transfer Price* no Brasil. **Revista Tributária e de Finanças Públicas**, São Paulo: RT, ano 8, n. 34, p. 129-45, set./out. 2000.

GONÇALVES, Carla de Lourdes. Os parcelamentos, a confissão de débitos e a superveniente declaração de inconstitucionalidade pelo STF: consequências e limites. In: SOUZA, Priscila (org.); CARVALHO, Paulo de Barros (coord.). **30 anos da Constituição Federal e o Sistema Tributário Brasileiro**. XV Congresso Nacional de Estudos Tributários. São Paulo: Noeses, 2018. p. 129-142.

GONÇALVES, José Artur Lima. **Imposto sobre renda: pressupostos constitucionais**. São Paulo: Malheiros, 2000.

GOSDAL, Thereza Cristina. Competência da Justiça do Trabalho para as contribuições previdenciárias. In: CLÈVE, Clèmerson Merlin; KENICKE, Pedro Henrique Gallotti (coord.). **Teses Jurídicas dos Tribunais Superiores: Direito Constitucional**. São Paulo: RT, 2017. v. 1. p. 200-208.

GOUVÊA, Marcus de Freitas. **A Extrafiscalidade no Direito Tributário**. Belo Horizonte: Del Rey, 2006.

GRANDO, Felipe Esteves. **A Tipicidade em matéria tributária**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2013.

GRAU, Eros Roberto. **A Ordem Econômica na Constituição de 1988**. 13. ed. rev. atual. São Paulo: Malheiros, 2008.

GRAU, Eros Roberto. **O Direito posto e o Direito pressuposto**. 7. ed. rev. ampl. São Paulo: Malheiros, 2008.

GRECO, Marco Aurélio. Alíquota de IPI: Controlar o decreto de fixação e a ação administrativa de aplicação. In: PIRES, Adilson Rodrigues; TÔRRES, Heleno Taveira (org.). **Princípios de Direito Financeiro e Tributário: Estudos em homenagem ao Professor Ricardo Lobo Torres**. Rio de Janeiro: Renovar, 2006.

GRECO, Marco Aurélio. Breves notas à definição de tributo adotada pelo Código Tributário Nacional do Brasil. In: SANTI, Eurico Marcos Diniz de (coord.). **Curso de Direito Tributário e**

Finanças Públicas: do fato à norma, da realidade ao conceito jurídico. São Paulo: Saraiva, 2008. p. 419-433.

GRECO, Marco Aurélio. **Contribuições:** uma figura “sui generis”. São Paulo: Dialética, 2000.

GREGORIO, Ricardo Marozzi. **Preços de Transferência:** *Arm's Length* e Praticabilidade. São Paulo: Quartier Latin, 2011.

GRILLO, Fabio Artigas (coord.). **Direito Tributário Paranaense.** Curitiba: Instituto Memória, 2016.

GRILLO, Fabio Artigas. **Transação e Justiça Tributária.** 2012. 321 f. Tese (Doutorado em Direito) – Universidade Federal do Paraná, Curitiba, 2012.

GROTTI, Dinorá Adelaide Musetti. A Participação Popular e a Consensualidade na Administração Pública. *In:* MOREIRA NETO, Diogo de Figueiredo (coord.). **Uma Avaliação das Tendências Contemporâneas do Direito Administrativo:** Obra em homenagem a Eduardo García de Enterría. Rio de Janeiro: Renovar, 2003. p. 647-662.

GRUPENMACHER, Betina Treiger. A aplicação do incidente de desconconsideração de personalidade jurídica, previsto no novo Código de Processo Civil aos processos judiciais e administrativos em matéria tributária. *In:* MACEDO, Alberto *et al.* **Direito Tributário e os novos horizontes do processo:** XII Congresso do IBET. São Paulo: Noeses, 2015. p. 169-195.

GRUPENMACHER, Betina Treiger. Das exonerações tributárias, incentivos fiscais e benefícios fiscais. *In:* GRUPENMACHER, Betina Treiger; CAVALCANTE, Denise Lucena; RIBEIRO, Maria de Fátima; QUEIROZ, Mary Elbe. **Novos Horizontes da Tributação:** um diálogo luso-brasileiro. Coimbra: Almedina, 2012. p. 9-94.

GRUPENMACHER, Betina Treiger. **Eficácia e aplicabilidade das limitações constitucionais ao exercício da competência tributária.** São Paulo: Resenha Tributária, 1997.

GRUPENMACHER, Betina Treiger. Execução Fiscal: Penhora on-line e a Lei Complementar nº 118. *In:* ROCHA, Valdir de Oliveira. **Grandes Questões Atuais do Direito Tributário.** São Paulo: Dialética, 2005. 9. v. p. 48-56.

GRUPENMACHER, Betina Treiger. Imposto sobre Serviços – Critério Espacial – A questão do domicílio do prestador e o papel do Poder Judiciário enquanto guardião das instituições democráticas. *In:* GRUPENMACHER, Betina Treiger (coord.). **Tributação:** Democracia e Liberdade, em homenagem à Ministra Denise Martins Arruda. São Paulo: Noeses, 2014. p. 151-182

GRUPENMACHER, Betina Treiger. Incidência do Imposto de Renda sobre o ganho de capital auferido por não-residentes. *In:* BARRETO, Aires Fernandino *et al.* **Interpretação e Estado de Direito:** Congresso do IBET. São Paulo: Noeses, 2006. p. 29-47.

GRUPENMACHER, Betina Treiger. Interpretação constitucional. Conflitos e efeitos das decisões no âmbito dos Tribunais Superiores. *In:* COÊLHO, Sacha Calmon Navarro (coord.). **Segurança Jurídica:** Irretroatividade das decisões judiciais prejudiciais ao contribuinte. Rio de Janeiro: Forense, 2013. p. 207-230.

GRUPENMACHER, Betina Treiger. IPTU, ITBI e capacidade contributiva: diversidades de bases de cálculo e critérios para a progressividade. *In:* MOREIRA, André Mendes *et al.* **Sistema Tributário Brasileiro e as Relações Internacionais:** X Congresso do IBET. São Paulo: Noeses, 2013. p. 1105-1122

GRUPENMACHER, Betina Treiger. ISS e Sociedades de Profissionais. **Revista de Direito Tributário**, São Paulo: RT, ano 15, n. 57, p. 145-151, jul./set. 1991.

GRUPENMACHER, Betina Treiger. Justiça Fiscal e Mínimo Existencial. *In:* PIRES, Adilson Rodrigues; TÔRRES, Heleno Taveira (org.). **Princípios de Direito Financeiro e Tributário:**

Estudos em homenagem ao Professor Ricardo Lobo Torres. Rio de Janeiro: Renovar, 2006. p. 99-114.

GRUPENMACHER, Betina Treiger. Sistema e princípios constitucionais Tributários. *In*: SOUZA, Priscila de (org.); CARVALHO, Paulo de Barros (coord.). **50 anos do Código Tributário Nacional**: XIII Congresso do IBET. 50 anos do Código Tributário Nacional. São Paulo: Noeses, 2016. p. 139-184.

GRUPENMACHER, Betina Treiger. Tributação e Direitos Fundamentais. *In*: FISCHER, Octavio Campos (coord.). **Tributos e Direitos fundamentais**. São Paulo: Dialética, 2004. p. 9-17.

GUERRA, Glauco Martins. Princípio da Legalidade e Poder Normativo: dilemas da Autonomia Regulamentar. *In*: ARAGÃO, Alexandre Santos de (coord.). **O Poder Normativo das Agências Reguladoras**. Rio de Janeiro: Forense, 2006. p. 91-123.

GUERRA, Sérgio. Discricionariedade administrativa - Limitações da vinculação legalitária e propostas pós-positivistas. *In*: ARAGÃO, Alexandre Santos de; MARQUES NETO, Floriano de Azevedo (coord.). **Direito Administrativo e seus novos paradigmas**. Belo Horizonte: Forum, 2008. p. 205-240.

GUERRA, Sérgio. Normatização por entidades reguladoras independentes: uma contribuição para o desafio da tecnicidade. *In*: GUERRA, Sérgio (coord.). **Temas de Direito Regulatório**. Rio de Janeiro: Freitas Bastos, 2004. p. 1-48.

GUIMARÃES, Bruno Schirato. Patrimônio de Afetação. **Cadernos Jurídicos da OAB Paraná**, Curitiba: OAB Paraná, n. 83, set. 2018.

GUIMARÃES, Ylves José de Miranda. Taxa e Preço Público. *In*: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). **Caderno de Pesquisas Tributárias nº 10**: Taxa e Preço Público. São Paulo: Centro de estudos de Extensão Universitária/Resenha Tributária, 1985. p. 299-322.

HACK, Érico. Tributação: compatibilidade com livre-iniciativa e a liberdade na Constituição de 1988. *In*: GRUPENMACHER, Betina Treiger. **Tributação**: Democracia e Liberdade, em homenagem à Ministra Denise Martins Arruda. São Paulo: Noeses, 2014. p. 383-404.

HARADA, Kiyoshi. Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana. *In*: PEIXOTO, Marcelo Magalhães (coord.). **IPTU**: aspectos jurídicos relevantes. São Paulo: Quartier Latin, 2002. p. 340-358.

HARET, Florence. Listas taxativas e interpretações da lei tributária: presunções, analogia e Interpretação Extensiva na determinação dos tipos tributários e seus limites na exegese das listas taxativas. *In*: PAULA JUNIOR, Aldo de *et. al.* **VII Congresso do IBET**: Direito Tributário e os Conceitos de Direito Privado. São Paulo: Noeses, 2010. p. 431-462.

HARET, Florence. Regra-Matriz de Incidência Tributária e Presunções: sobre as presunções admissíveis em direito tributário e seus limites. *In*: CARVALHO, Ana Carolina Papacosta Conte de *et al.* **VIII Congresso do IBET**: Derivação e Positivização no direito tributário. São Paulo: Noeses, 2011. p. 467-491.

HARET, Florence. **Teoria e Prática das Presunções no Direito Tributário**. São Paulo: Noeses, 2010.

HARET, Florence. Tratamento do CTN em relação as multas: implicações da falta de normas gerais sobre o tema das multas moratórias em Direito Tributário e soluções pela via da interdisciplinariedade com o Direito Civil. *In*: SOUZA, Priscila de (org.); CARVALHO, Paulo de Barros (coord.). **50 anos do Código Tributário Nacional**: XII Congresso do IBET. São Paulo: Noeses, 2016. p. 499-522

HARGER, Marcelo. Desvio de poder na edição de medidas provisórias. **Revista Tributária e de Finanças Públicas**, São Paulo: RT, ano 9, n. 39, p. 92-95, jul./ago. 2001.

HENARES NETO, Halley (coord.). **Comentários à Lei do Supersimples – LC 123/2006**. São Paulo: Quartier Latin, 2007.

HILÚ NETO, Miguel. **Imposto sobre importações e imposto sobre exportações**. São Paulo: Quartier Latin, 2003.

HORVARTH JÚNIOR, Miguel. **Direito Previdenciário**. 6. ed. São Paulo: Quartier Latin, 2006.

HORVATH, Estevão. **Lançamento tributário e “autolancamento”**. 2. ed. rev. ampl. São Paulo: Quartier Latin, 2010.

HORVATH, Estevão; RODRIGUES, José Roberto Pernomian. A Prorrogação da CPMF e a Exigência da Contribuição ao Seguro de Acidente do Trabalho diante do Princípio da Reserva Absoluta da Lei. *In*: ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). **Grandes Questões Atuais do Direito Tributário**. São Paulo: Dialética, 1999. 3. v.

ICHIHARA, Yoshiaki. Princípio da Eficiência em Matéria Tributária. *In*: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). **Princípio da Eficiência em Matéria Tributária**. São Paulo: RT, 2006. p. 167-177.

IVO, Gabriel. **Norma Jurídica: produção e controle**. São Paulo: Noeses, 2006.

JANCZESKI, Célio Armando. **Processo Tributário Administrativo e Judicial na Teoria e na Prática**. 2. ed. rev. ampl. Florianópolis: OAB/SC, 2006.

JARDIM, Eduardo Marcial Ferreira. **Curso de Direito Tributário**. São Paulo: Noeses, 2013.

JARDIM, Eduardo Marcial Ferreira. **Dicionário de Direito Tributário**. São Paulo: Noeses, 2011.

JUST, Gustavo. A "crise" do princípio da legalidade do ponto de vista da teoria da interpretação. *In*: MARRARA, Thiago (org.). **Princípios de Direito Administrativo**. São Paulo: Atlas, 2012. p. 30-44.

JUSTEN FILHO, Marçal. Agências Reguladoras e Democracia: existe um déficit democrático na "regulação independente"? *In*: ARAGÃO, Alexandre Santos de (coord.). **O Poder Normativo das Agências Reguladoras**. Rio de Janeiro: Forense, 2006. p. 301-332.

JUSTEN FILHO, Marçal. **Curso de Direito Administrativo**. São Paulo: Saraiva, 2005.

JUSTEN FILHO, Marçal. O Direito Administrativo de espetáculo. *In*: ARAGÃO, Alexandre Santos; MARQUES NETO, Floriano de Azevedo (coord.). **Direito Administrativo e seus novos paradigmas**. Belo Horizonte: Forum, 2008. p. 55-86.

JUSTEN FILHO, Marçal. **O Direito das Agências Reguladoras Independentes**. São Paulo: Dialética, 2002.

JUSTEN FILHO, Marçal. **Sujeição Passiva Tributária**. Belém: CEJUP, 1986.

KARKACHE, Sérgio. **Princípio do tratamento favorecido: o direito das empresas de pequeno porte a uma carga tributária menor**. 2009. Dissertação (Mestrado em Direito) – Universidade Federal do Paraná, Curitiba, 2009.

KFOURI JUNIOR, Anis. **Curso de Direito Tributário**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

KONKEL JUNIOR, Nicolau. **Contribuições Sociais: Doutrina e Jurisprudência**. São Paulo: Quartier Latin, 2005.

KRELL, Andreas J. A recepção das teorias alemãs sobre “conceitos jurídicos indeterminados” e o controle da discricionariedade no Brasil. **Revista Interesse Público – IP**, Porto Alegre: Notadez, ano 5, n. 23, p. 21-49. jan./fev. 2004.

LACOMBE, Américo Masset. Taxa e Preço Público. *In*: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). **Caderno de Pesquisas Tributárias nº 10**: Taxa e Preço Público. São Paulo: Centro de estudos de Extensão Universitária/Resenha Tributária, 1985. p. 7-22.

LAGE, Thiago Chaves Gaspar Bretas. **Ações de Desconfiança da Fiscalização Tributária**: a segurança jurídica e o controle das incertezas pela calculabilidade e cognoscibilidade do Direito. 2012. Dissertação (Mestrado em Direito) – Universidade Federal de Minas Gerais, Belo Horizonte, 2012.

LAGE, Thiago Chaves Gaspar Bretas. ICMS/ST: a rentabilidade da sistemática e a fidedignidade da base de cálculo presumida. **Arquivo Jurídico**, Teresina, v. 1, n. 5, p. 14-30, jul./dez. 2013.

LEAL, Victor Nunes. Imposto Predial e Territorial Urbano: Plantas Genéricas de Valores. **Revista de Direito Tributário**, São Paulo: RT, ano 7, n. 25/26, p. 28.36, jul./dez. 1983.

LEÃO, Gustavo Junqueira Carneiro. O Imposto de Renda na Fonte no Brasil. **Revista de Direito Tributário da APET**, São Paulo: MP, ano 11, n. 43, p. 39-62, set. 2014.

LEÃO, Martha Toribio. **Controle da Extrafiscalidade**. São Paulo: Quartier Latin, 2015.

LEITE, Fábio Barbalho. O Controle Jurisdicional de atos regulamentares das Agências Reguladoras diante do Princípio da Moralidade Administrativa. *In*: ARAGÃO, Alexandre Santos de (coord.). **O Poder Normativo das Agências Reguladoras**. Rio de Janeiro: Forense, 2006. p. 419-476.

LESSA, Donavan Mazza; LIMA, Daniel Serra. A correta interpretação da Súmula nº 436 do STJ e os regimes de lançamento previstos no CTN. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo: Dialética, n. 209, p. 32-41, fev. 2013.

LIMA JUNIOR, Olavo Brasil de. **As reformas administrativas no Brasil**: modelos, sucessos e fracassos. **Revista do Serviço Público**. v. 49, n. 2, abr./jun. 1998, p. 5-31.

LIMBORÇO, Lauro. O preço de pauta no ICM sobre o café. **Revista de Direito Tributário**, São Paulo: Malheiros, ano 9, n. 32, p. 254-257, abr./jun. 1985.

LOPES, Ana Maria D'Ávila. A Hermenêutica Jurídica de Gadamer. **Revista de Informação Legislativa**, Brasília, ano 37, n. 145. p. 101-112, jan./mar. 2000. Disponível em: <https://www2.senado.leg.br/bdsf/bitstream/handle/id/560/r145-12.pdf?sequence=4>. Acesso em: 29 out. 2017.

LOSS, Giovani R. Contribuições à Teoria da Regulação no Brasil: Fundamentos, Princípios e Limites do Poder Regulatório das Agências. *In*: ARAGÃO, Alexandre Santos de (coord.). **O Poder Normativo das Agências Reguladoras**. Rio de Janeiro: Forense, 2006. p. 143-172.

LOSSO, Marcelo Ribeiro. **Negócios entre Estado e Particulares**: a violação do Princípio da Proteção à Confiança nas relações pré-negociais. Curitiba: Juruá, 2017.

LOUBET, Leonardo Furtado. Disposições Preliminares Art. 1º e 2º. *In*: HENARES NETO, Halley (coord.). **Comentários à Lei do Supersimples** – LC 123/2006. São Paulo: Quartier Latin, 2007. p. 19-48.

LOUBET, Leonardo Furtado. O STF, o Funrural e seus desdobramentos na tributação das agroindústrias e das agropecuárias. *In*: SOUZA, Priscila (org.); CARVALHO, Paulo de Barros (coord.). **Racionalização do Sistema Tributário**: XIV Congresso Nacional de Estudos Tributários. São Paulo: Noeses, 2017. p. 721-745.

LUNARDELLI, Pedro Guilherme Accorsi. **Isenções tributárias**. São Paulo: Dialética, 1999.

MACEDO, Alberto. **ITBI**: aspectos constitucionais e infraconstitucionais. São Paulo: Quartier Latin, 2010.

MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **Processo Tributário**. São Paulo: Atlas, 2004.

MACHADO, Brandão. Notas de Direito Comparado – Tributação na Fonte e Substituição Tributária. *In*: SCHOUERI, Luís Eduardo (coord.). **Direito Tributário: Homenagem a Alcides Jorge Costa**. São Paulo: Quartier Latin, 2003. v. 1. p. 73-93.

MACHADO, Brandão. Prefácio. *In*: FERNANDES, Luis Dias. **Repetição do Indébito Tributário o inconstitucional Artigo 166 do CTN**. Rio de Janeiro Renovar, 2002. p. VI-XIII.

MACHADO, Hugo de Brito. A questão do protesto de CDA. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo: Dialética, n. 236, p. 78-90, maio 2015.

MACHADO, Hugo de Brito. A Substituição Tributária no ICMS. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo: Dialética, n. 26, nov. 1997, p. 27-37.

MACHADO, Hugo de Brito. Confissão e transação no Direito Tributário. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo: Dialética, n. 159, p. 31-40, dez. 2008.

MACHADO, Hugo de Brito. Confissão irretratável de dívida tributária nos pedidos de parcelamento. **Revista Dialética de Direito Tributário**. São Paulo: Dialética, n. 145, p. 47-53, out. 2007.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 31. ed. rev. atual. ampl. São Paulo: Malheiros, 2010.

MACHADO, Hugo de Brito. Desvio de finalidade na inscrição do contribuinte na Serasa. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo: Dialética, n. 172, p. 67-75, jan. 2010.

MACHADO, Hugo de Brito. Impossibilidade de Tributo sem Lançamento. *In*: SCHOUERI, Luís Eduardo (coord.). **Direito Tributário: Homenagem a Alcides Jorge Costa**. São Paulo: Quartier Latin, 2003. v. I. p. 117-123.

MACHADO, Hugo de Brito. Parecer. *In*: CARVALHO, Paulo de Barros *et al.* **Crédito-prêmio de IPI: estudos e pareceres**. Barueri: Manole, 2005. p. 221-248.

MACHADO, Hugo de Brito. Princípio da Eficiência em Matéria Tributária. *In*: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). **Princípio da Eficiência em Matéria Tributária**. São Paulo: RT, 2006. p. 50-68.

MACHADO, Hugo de Brito; MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. ICMS. Substituição tributária “para frente”. Critérios de determinação do preço final. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo: Dialética, n. 92, p. 90-100, maio 2003.

MAIA FILHO, Napoleão Nunes. **Direito Público: O devido processo legal e outros ensaios jurídicos**. Fortaleza: Curumin, 2009.

MAMEDE, Gladston. **IPVA: Imposto sobre a propriedade de veículos automotores**. São Paulo: RT, 2002.

MAMEDE, Gladston. **Semiologia e Direito: tópicos para um debate referenciado pela animalidade e pela cultura**. Belo Horizonte: Editorial 786, 1995.

MANEIRA, Eduardo. **Base de Cálculo Presumida**. 2002. Tese (Doutorado em Direito Tributário) – Universidade Federal de Minas Gerais, Belo Horizonte, UFMG, 2002.

MANEIRA, Eduardo. O princípio da praticidade no Direito Tributário (substituição tributária, plantas de valores, retenções de fonte, presunções e ficções, etc.): sua necessidade e seus limites. **Revista Internacional de Direito Tributário**, Belo Horizonte: Del Rey/Abradt, v. 1, n. 2, p. 61-67, jul./dez. 2004.

MANEIRA, Eduardo. Sistema Tributário Nacional e princípio da legalidade. *In*: COELHO, Sacha Calmon Navarro (coord.). **Segurança Jurídica: Irretroatividade das decisões judiciais prejudiciais ao contribuinte**. Rio de Janeiro: Forense, 2013. p. 381-404.

MANEIRA, Eduardo; MANEIRA, Luis Eduardo de Oliveira. Guerra Fiscal e Arbitragem. *In*: MOREIRA, André Mendes *et al.* **Sistema Tributário Brasileiro e as Relações Internacionais: X Congresso do IBET**. São Paulo: Noeses, 2013. p. 205-224.

MARANHÃO, Juliano Souza de Albuquerque. **Positivismo Jurídico Lógico-Inclusivo**. São Paulo: Marcial Pons, 2012.

MARCELLINO JUNIOR, Julio Cesar. **Princípio Constitucional da Eficiência Administrativa (des)encontros entre economia e direito**. Florianópolis: Habitus, 2009.

MARIA SOBRINHO, Ricardo Kleine de. O Visconde partido ao meio: a inexorável dupla face do efeito tributário. *In*: VALLE, Maurício Dalri Timm do; VALADÃO, Alexsander Roberto Alves; DALLAZEM, Dalton Luiz (coord.). **Ensaio em homenagem ao Professor José Roberto Vieira: ao mestre e amigo com carinho...** São Paulo: Noeses, 2017. p. 879-900.

MARINS, James. Duas palavras sobre Justiça Tributária: macroisonomia e distributividade. *In*: VALLE, Maurício Dalri Timm do; VALADÃO, Alexsander Roberto Alves; DALLAZEM, Dalton Luiz (coord.). **Ensaio em homenagem ao Professor José Roberto Vieira: ao mestre e amigo com carinho...** São Paulo: Noeses, 2017. p. 635-646.

MARINS, James; BERTOLDI, Marcelo M. **Simples Nacional: Estatuto da Microempresa e da Empresa de Pequeno Porte Comentado**. São Paulo: RT, 2007.

MARQUES NETO, Floriano de Azevedo. Discricionariedade e Regulação Setorial. O caso do controle de atos de concentração por regulador setorial. *In*: ARAGÃO, Alexandre Santos de. (coord.). **O Poder Normativo das Agências Reguladoras**. Rio de Janeiro: Forense, 2006. p. 569-604.

MARQUES, Márcio Severo. **Classificação Constitucional dos Tributos**. São Paulo: Max Limonad, 2000.

MARQUES, Márcio Severo. Os tributos no sistema constitucional brasileiro. **Revista de Direito Tributário**, São Paulo: Malheiros, ano 19, n. 72, p. 238-248. abr. jun. 1995.

MARRARA, Thiago. A Legalidade na relação entre Ministérios e Agências Reguladoras. *In*: ARAGÃO, Alexandre Santos de (coord.). **O Poder Normativo das Agências Reguladoras**. Rio de Janeiro: Forense, 2006. p. 509-533.

MARREY JÚNIOR, Pedro Luciano. Taxa – Base de Cálculo (Taxa instituída pela Lei 7.940/89, em favor da CVM). **Revista de Direito Tributário**, São Paulo: RT, ano 14, n. 51, p. 191-193, jan./mar. 1990.

MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). **Caderno de Pesquisas Tributárias nº 9: Presunções no Direito Tributário**. São Paulo: Centro de estudos de Extensão Universitária/Resenha Tributária, 1984.

MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). **Princípio da Eficiência em Matéria Tributária**. São Paulo: RT, 2006.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. A evolução do Sistema Tributário no Brasil. **Revista dos Tribunais: Cadernos de Direito Tributário e Finanças Públicas**, São Paulo: RT, ano 2, n. 8, p. 9-17, jul./set. 1994.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. A Função da Lei Complementar Tributária - Legalidade do Decreto nº 3.070/99 e da I.N. - SRF 060/99 - Possibilidade de Adoção de Imposto Fixo no Direito Tributário Brasileiro. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo: Dialética, n. 65, p. 146-162, fev. 2001.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Teoria da Imposição Tributária**. São Paulo: Saraiva, 1983.

MARTINS, Ives Gandra da Silva; GARCIA, Patrícia Fernandes de Souza. Inconstitucionalidade e ilegalidade da Contribuição ao Seguro contra Acidentes de Trabalho - SAT. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo: Dialética, n. 51, p. 71-82, dez. 1999.

MARTINS, Ives Gandra da Silva; SOUZA, Fátima Fernandes Rodrigues de. ICMS. Transferência de Mercadorias entre Estabelecimentos da mesma empresa situados em diferentes unidades da federação. Base de Cálculo. Lei Complementar nº 87/1996, Art. 13, Parágrafo 4º, I. Conceito de Valor da Entrada Mais Recente. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo: Dialética, n. 215, p. 159-174, ago. 2013.

MASCITTO, Andréa. Requisitos institucionais para a arbitragem entre Fisco e contribuintes no Brasil: necessidade de norma geral. *In*: PISCITELLI, Tathiane dos Santos; MASCITTO, Andréa; MENDONÇA, Priscila Faricelli (coord.). **Arbitragem Tributária: desafios institucionais brasileiros e a experiência portuguesa**. São Paulo: RT, 2018.

MATTOS, Aroldo Gomes de. ICMS: a instituição de pautas fiscais e de fato gerador sem previsão na Lei Complementar. *In*: ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). **Grandes Questões Atuais do Direito Tributário**. São Paulo: Dialética, 2005. 9. v. p. 11-27.

MATTOS, Paulo Todescan Lessa. Autonomia decisória, discricionariedade administrativa e legitimidade da função reguladora do Estado no debate jurídico brasileiro. *In*: ARAGÃO, Alexandre Santos de (coord.). **O Poder Normativo das Agências Reguladoras**. Rio de Janeiro: Forense, 2006. p. 333-364.

MAZZA, Alexandre. **Manual de Direito Administrativo**. São Paulo: Saraiva, 2011.

MCNAUGHTON, Charles William. Intertextualidade no Processo (A omissão objeto de embargos de declaração em matéria tributária). *In*: CARVALHO, Ana Carolina Papacosta Conte de *et al.* **Derivação e Positivção no direito tributário**. VII Congresso do Instituto Brasileiro de Estudos Tributários. São Paulo: Noeses, 2011. p. 279-288.

MEDAUAR, Odete. **Direito Administrativo Moderno**. 17. ed. São Paulo: RT, 2013.

MEDAUAR, Odete. **O Direito Administrativo em evolução**. 2. ed. rev. ampl. atual. São Paulo: RT, 2003.

MEIRELLES, Hely Lopes. **Direito Administrativo Brasileiro**. 29. ed. Atual. por Eurico de Andrade Azevedo, Délcio Balestero Aleixo e José Emmanuel Burle Filho. São Paulo: Malheiros, 2004.

MELLO, Eduardo Brigidi de. O Princípio da Expectativa Legítima e a exposição de motivos das medidas provisórias. **Revista Tributária e de Finanças Públicas**, São Paulo: RT, ano 14, n. 66, p. 173-198, jan./fev. 2006.

MELLO, Gustavo Miguez de. Presunções no Direito Tributário. *In*: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). **Caderno de Pesquisas Tributárias nº 9: Presunções no Direito Tributário**. São Paulo: Centro de estudos de Extensão Universitária/Resenha Tributária, 1984. p. 67-183.

MELLO, Marcos Bernardes de. **Teoria do Fato Jurídico: plano da existência**. 14. ed. São Paulo: Saraiva, 2007.

MELLO, Newton Oller. Nota fiscal eletrônica: consolidação de um novo paradigma na Administração Tributária brasileira. *In*: BARRETO, Aires Fernandino *et al.* **Direito tributário, Linguagem e Método**. V Congresso Nacional de Estudos Tributários. São Paulo: Noeses, 2008. p. 741-771.

MELO, Fábio Soares de. Princípio da Eficiência, Nulidade e o Processo Administrativo Federal. *In*: CARVALHO, Ana Carolina Papacosta Conte de *et al.* **Derivação e Positivção no direito tributário**. VIII Congresso do Instituto Brasileiro de Estudos Tributários São Paulo: Noeses, 2011. p. 395-414.

MELO, Fábio Soares de. **Processo Administrativo Tributário**: princípios, vícios e efeitos jurídicos. 2. ed. rev. atual. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2018.

MELO, José Eduardo Soares de. ICMS - Substituição Tributária na entrada de mercadorias e não-cumulatividade. *In*: MOREIRA, André Mendes *et al.* **Sistema Tributário Brasileiro e as Relações Internacionais**: X Congresso do IBET. São Paulo: Noeses, 2013. p. 539-462.

MELO, José Eduardo Soares de. **ICMS**: Teoria e Prática. 9. ed. São Paulo: Dialética, 2006.

MELO, José Eduardo Soares de. ISS e Sociedades Uniprofissionais. *In*: MACEDO, Alberto *et al.* **Direito Tributário e os novos horizontes do processo**: XII Congresso do IBET. São Paulo: Noeses, 2015. p. 645-674.

MELO, José Eduardo Soares de. Princípio da Eficiência em Matéria Tributária. *In*: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). **Princípio da Eficiência em Matéria Tributária**. São Paulo: RT, 2006. p. 136-156.

MELO, José Eduardo Soares de. **Processo Tributário Administrativo e Judicial**. 2. ed. São Paulo: Quartier Latin, 2009.

MENDES, Frana Elizabeth. Princípios tributários e as normas de proteção ao contribuinte. *In*: CARVALHO, Ana Carolina Papacosta Conte de *et. al.* **Derivação e Positivização no direito tributário**. VIII Congresso do Instituto Brasileiro de Estudos Tributários. São Paulo: Noeses, 2011. p. 493-501.

MENDES, Guilherme Adolfo dos Santos. Princípio da eficiência. *In*: MARRARA, Thiago (org.) **Princípios de Direito Administrativo**. São Paulo: Atlas, 2012. p. 352-374.

MENDES, Sônia Maria Broglia. Da interpretação como pesquisa da *intentio operis* à interpretação como imposição da *intentio lectoris*. *In*: MACEDO, Alberto *et. al.* **Sistema Tributário Brasileiro e a Crise Atual**: VI Congresso do Instituto Brasileiro de Estudos Tributários. São Paulo: Noeses, 2009. p. 923-939.

MIGUEL, Luciano Garcia. Efeitos da publicação das decisões exaradas em consultas tributárias e em pedidos de concessão de regimes especiais. *In*: MOREIRA, André Mendes *et al.* **Sistema Tributário Brasileiro e as Relações Internacionais**: X Congresso do IBET. São Paulo: Noeses, 2013. p. 711-722.

MONTEIRO NETO, Nelson. Desistência dos embargos do devedor ligada à opção pelo Refis: condenação em honorários advocatícios. **Revista Dialética de Direito Tributário**. São Paulo, Dialética, n. 94, jul.2003, p. 98-104.

MORAES, Alexandre de. **Reforma Administrativa**: Emenda Constitucional nº 19/98. 2. ed. São Paulo: Atlas, 1999.

MORAES, Bernardo Ribeiro de. **A Taxa no Sistema Tributário Brasileiro**. São Paulo: RT, 1968.

MORAES, Bernardo Ribeiro de. **Dívida Ativa**. São Paulo: Quartier Latin, 2004.

MORAIS, Carlos Yury Araújo de. Transação e arbitragem em matéria tributária: a experiência estrangeira e sua aplicabilidade ao Direito brasileiro. **Revista Tributária e de Finanças Públicas**, São Paulo: RT, ano 16, n. 79, p. 109-127, mar./abr. 2008.

MOREIRA NETO, Diogo de Figueiredo. **Curso de Direito Administrativo**: parte introdutória, parte geral e parte especial. 12. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2002.

MOREIRA NETO, Diogo de Figueiredo. **Mutações do Direito Administrativo**. 3. ed. rev. ampl. Rio de Janeiro: Renovar, 2007.

MOREIRA NETO, Diogo de Figueiredo. Políticas Públicas e Parcerias: Juridicidade, Flexibilidade Negocial e Tipicidade na Administração Consensual. **Revista de Direito do estado**, Rio de Janeiro: Renovar, n. 1, p. 105-117, jan./mar. 2006.

MOREIRA, André Mendes. **A Não-Cumulatividade dos Tributos**. 2. ed. rev. ampl. São Paulo: Noeses, 2012.

MOREIRA, André Mendes; ESTANISLAU, César Vale. Taxas de Fiscalização e o Princípio da Equivalência: o caso do TFI e da TFF. *In*: SOUZA, Priscila (org.). CARVALHO, Paulo de Barros (coord.). **Racionalização do Sistema Tributário**: XIV Congresso Nacional de Estudos Tributários. São Paulo: Noeses, 2017. p. 1-32.

MOREIRA, André Mendes; MACHADO, Sophia Goreti Rocha. Conceito de tributo e sua divisão em espécies. *In*: GRUPENMACHER, Betina Treiger (coord.). **Tributação**: Democracia e Liberdade, em homenagem à Ministra Denise Martins Arruda. São Paulo: Noeses, 2014. p. 3-33.

MOREIRA, André Mendes; MIRAGLIA, Livia Mendes Moreira; MACHADO, Sophia Goretti Rocha. A competência da Justiça do Trabalho para a execução de contribuições previdenciárias e seus desdobramentos. *In*: PAULSEN, Leandro; CARDOSO, Alessandro Mendes (org.). **Contribuições Previdenciárias sobre a Remuneração**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2013. p. 199-2016.

MOREIRA, André Mendes; RIBEIRO, Jamir Calili. Metodologia do Direito Tributário e o modo de raciocinar por tipos e por conceitos. *In*: COELHO, Sacha Calmon Navarro (coord.). **Segurança Jurídica**: Irretroatividade das decisões judiciais prejudiciais ao contribuinte. Rio de Janeiro: Forense, 2013. p. 517-564.

MOREIRA, Egon Bockmann. Os Limites à Competência Normativa das Agências Reguladoras. *In*: ARAGÃO, Alexandre Santos de (coord.). **O Poder Normativo das Agências Reguladoras**. Rio de Janeiro: Forense, 2006. p. 173-220.

MOREIRA, Egon Bockmann. **Processo Administrativo**: Princípios Constitucionais e a Lei 9.784/1999. 3. ed. atual. rev. aum. São Paulo: Malheiros, 2007.

MOREIRA, Egon Bockmann; SOARES JÚNIOR, Lauro Antonio Nogueira. Regulação Econômica e Democracia: a questão das agências administrativas independentes. *In*: BINENBOJM, Gustavo (coord.). **Agências Reguladoras e Democracia**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2006. p. 177-199.

MORETI, Daniel. **Regime Especial de Controle e Fiscalização de Tributos e a Livre-concorrência**. São Paulo: Noeses, 2017.

MOSQUERA, Roberto Quiroga. Os Impostos sobre Operações de Crédito, Câmbio, Seguro ou relativas a Títulos ou valores mobiliários – conceitos fundamentais. *In*: SANTI, Eurico Marcos Diniz de; MOSQUERA, Roberto Quiroga; ZILVETI, Fernando Aurélio (coord.). **Tributação Internacional e dos Mercados Financeiros e de Capitais**. São Paulo: Quartier Latin, 2005. p. 101-175.

MOTTA FILHO, Marcello. Arbitramento: pressupostos. **Revista Tributária e de Finanças Públicas**, São Paulo: RT, Ano 14, n. 70, p. 297-309, set./out. 2006.

MOURA, Frederico Araújo Seabra de. Funções primária e secundária das normas gerais em matéria tributária. *In*: CARVALHO, Ana Carolina Papacosta Conte de *et. al.* **Derivação e Positivização no direito tributário**: VIII Congresso do Instituto Brasileiro de Estudos Tributários. São Paulo: Noeses, 2011. p. 503-527.

MOUSSALLEM, Tárek Moysés. Classificação dos tributos: uma visão analítica. *In*: BARRETO, Aires Fernandino *et al.* **Tributação e Processo**. IV Congresso do Instituto Brasileiro de Estudos Tributários São Paulo: Noeses, 2007. p. 601-637.

MOUSSALLEM, Tárek Moysés. **Fontes do Direito Tributário**. 2. ed. São Paulo: Noeses, 2006.

MUKAI, Toshio. **Direito Administrativo Sistematizado**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2000.

MUZZI FILHO, Carlos Victor. **O consentimento do contribuinte como técnica de Segurança Jurídica e Praticabilidade no Estado Democrático de Direito**. 2013. 199 f. Tese (Doutorado em Direito) – Universidade Federal de Minas Gerais, Belo Horizonte, 2013.

NAKAYAMA, Juliana Kiyosen; RIBEIRO, Maria de Fátima. A tributação e os direitos humanos fundamentais. **Revista Jurídica Cajamarca**, Lima, Peru: ano 5, n. 14, 2014. Disponível em: <http://www.derechoycambiosocial.com/rjc/revista14/tributacion.htm>. Acesso em: 25 jan. 2019.

NATAL, Eduardo Gonzaga Oliveira de. Contribuição ao Seguro de Acidente do Trabalho – Análise da questão após o *decisum* proferido pelo STF (RE 343.446-2-SC). **Revista Tributária e de Finanças Públicas**, São Paulo: RT, ano 11, n. 53, p. 168-184, nov./dez. 2003.

NEVES, Marcelo. **A Constitucionalização Simbólica**. São Paulo: Acadêmica, 1994.

NEVES, Marcelo. **Teoria da Inconstitucionalidade das leis**. São Paulo: Saraiva, 1988.

NEVES, Newton José de Oliveira. IPTU – Base de Cálculo. **Revista de Direito Tributário**, São Paulo: RT, ano 10, n. 36, p. 263-271, abr./jun. 1986.

NICHELE, Rafael. Inconstitucionalidades e ilegalidades do FAP – Fator Acidentário de Prevenção. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo: Dialética, n. 177, p. 130-145, jun. 2010.

NOGUEIRA, Alberto. **A reconstrução dos direitos humanos da tributação**. Rio de Janeiro: Renovar, 1997.

NOGUEIRA, Alberto. **O Devido Processo Legal Tributário**. 3 ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2002.

NOGUEIRA, Jozélia. Tributação, Justiça Fiscal e Social. *In*: GRUPENMACHER, Betina Treiger. **Tributação: Democracia e Liberdade**, em homenagem à Ministra Denise Martins Arruda. São Paulo: Noeses, 2014, p. 735-761.

NOGUEIRA, Liz Coli Cabral. As ficções jurídicas no direito tributário brasileiro. *In*: NOGUEIRA, Ruy Barbosa. **Direito Tributário**. São Paulo: José Bushatsky, 1969. p. 257-258.

NOGUEIRA, Roberto Wagner Lima. Base de cálculo de taxa: mudança de paradigma. Doutrina de Sacha Calmon Navarro Coêlho e o STF. **Revista Tributária e de Finanças Públicas**, São Paulo: RT, n. 66, p. 7-9, jan./fev. 2006.

NOGUEIRA, Roberto Wagner Lima. Base de cálculo de taxa: mudança de paradigma. Doutrina de Sacha Calmon Navarro Coêlho e o STF. **Revista Tributária e de Finanças Públicas**. São Paulo: RT, n. 66, p. 7-9, jan./fev. 2006.

NOGUEIRA, Roberto Wagner Lima. Sistema Tributário Nacional. *In*: PEIXOTO, Marcelo M. DINIZ, Marcelo de L. Castro (coords). **Curso de Direito Tributário da APET**. São Paulo: MP Editora, 2005. p. 12-122.

NOGUEIRA, Ruy Barbosa. **Curso de Direito Tributário**. São Paulo: José Bushatsky, 1969.

NOHARA, Irene Patrícia. **Reforma Administrativa e Burocracia: impactos da eficiência na configuração do direito administrativo brasileiro**. São Paulo: Atlas, 2012.

NOLASCO, Rita Dias; LIMA, Osvaldo Antonio de. Arbitragem tributária: a experiência portuguesa e os desafios para sua implantação no Brasil. *In*: PISCITELLI, Tathiane dos Santos; MASCITTO, Andréa; MENDONÇA, Priscila Faricelli (coord.). **Arbitragem Tributária: desafios institucionais brasileiros e a experiência portuguesa**. São Paulo: RT, 2018.

NORONHA, Luana. Breves considerações sobre a relação entre a praticabilidade tributária e a capacidade contributiva. **Revista Tributária e de Finanças Públicas**, São Paulo: RT, ano 18, n. 91, p. 250-280, mar./abr. 2010.

NUNES, Vidal Serrano. **Direito Constitucional Tributário**. São Paulo: Didática Paulista, [entre 1988 e 1994]. 3. v.

NUSDEO, Fábio. **Curso de Economia**: Introdução ao Direito Econômico. 4. ed. rev. atualiz. São Paulo: RT, 2005.

OLIVEIRA, Júlio Maria de; MIGUEL, Carolina Romanini. Novas medidas utilizadas pela Administração tributária para garantir a arrecadação: reflexos para os contribuintes. *In*: BARRETO, Aires Fernandino *et al.* **Direito tributário, Linguagem e Método**: V Congresso Nacional de Estudos Tributários. São Paulo: Noeses, 2008. p. 567-595.

OLIVEIRA, Phelippe Toledo Pires de. **A Transação em Matéria Tributária**. São Paulo: Quartier Latin, 2015.

OLIVEIRA, Regis Fernandes de; HORVATH, Estevão. **Manual de Direito Financeiro**. 6. ed. rev. São Paulo: RT, 2003.

OLIVEIRA, Vivian de Freitas e Rodrigues de. Preços de Transferência: novos desafios. *In*: CARVALHO, Ana Carolina Papacosta Conte de *et al.* **Derivação e Positivação no direito tributário**: VII Congresso do Instituto Brasileiro de Estudos Tributários. São Paulo: Noeses, 2011. p. 1151-1176.

OLIVEIRA, Yonne Dolacio de. Presunções no Direito Tributário. *In*: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). **Caderno de Pesquisas Tributárias nº 9**: Presunções no Direito Tributário. São Paulo: Centro de estudos de Extensão Universitária/Resenha Tributária, 1984. p. 357-412.

PACHECO, Angela Maria da Motta. **Ficções Tributárias**: identificação e controle. São Paulo: Noeses, 2008.

PACHECO, Angela Maria da Motta. Infrações e Sanções Tributárias. *In*: MOREIRA, André Mendes *et al.* **Sistema Tributário Brasileiro e as Relações Internacionais**: X Congresso do IBET. São Paulo: Noeses, 2013. p. 75-94.

PACHECO, Cláudio Gonçalves. **O Simples Nacional e os Princípios Constitucionais**: um estudo acerca da validade e da conveniência da LC n. 123/2006. 2012. Dissertação (Mestrado em Direito e Políticas Públicas) – Centro Universitário de Brasília, Brasília, DF, 2012.

PADILHA, Maria Ângela Lopes Paulino. As multas no Direito Tributário. *In*: MOREIRA, André Mendes *et al.* **Sistema Tributário Brasileiro e as Relações Internacionais**: X Congresso do IBET. São Paulo: Noeses, 2013. p. 823-856.

PADILHA, Maria Ângela Lopes Paulino. **As Sanções no Direito Tributário**. São Paulo: Noeses, 2015.

PANDOLFO, Rafael. O *in dubio pro reo* e sua aplicabilidade às sanções tributárias. *In*: MOREIRA, André Mendes *et al.* **Sistema Tributário Brasileiro e as Relações Internacionais**: X Congresso do Instituto Brasileiro de Estudos Tributários. São Paulo: Noeses, 2013. p. 891-906.

PAOLA, Leonardo Sperb de. **Presunções e Ficções no Direito Tributário**. Belo Horizonte: Del Rey, 1997.

PASIN, João Bosco Coelho. Princípio da Eficiência em Matéria Tributária. *In*: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). **Princípio da Eficiência em Matéria Tributária**. São Paulo: RT, 2006. p. 178-189.

PASTORELLO, Dirceu Antonio. Anotações sobre o regime de substituição tributária para frente, introduzido pela Lei 9.718/98: aplicável às contribuições para o Programa de Integração Social (PIS) e Contribuição ao Fundo de Investimento Social (COFINS). A introdução da incidência monofásica com alíquotas zero nas fases subseqüentes. **Revista Tributária e de Finanças Públicas**, São Paulo: RT, v. 11, n. 51, p. 150-168, jul./ago., 2003.

PAULA, Daniel Giotti de. A Praticabilidade no Direito Tributário: conceito, fundamento e controle da complexidade da legislação tributária. **Jota**: São Paulo, 22 out. 2018. Disponível em: <https://www.jota.info/opiniao-e-analise/colunas/contraditorio/a-praticabilidade-no-direito-tributario-22102018>. Acesso em: 26 jan. 2019.

PAULA, Daniel Giotti de. **A Praticabilidade no Direito Tributário**: controle jurídico da complexidade. Rio de Janeiro: Ágora 21, 2018.

PAULSEN, Leandro. **Curso de Direito Tributário Completo**. 4. ed. rev. atual. ampl. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2012.

PAULSEN, Leandro; CARDOSO, Alessandro Mendes (org.). **Contribuições Previdenciárias sobre a Remuneração**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2013.

PAULSEN, Leandro; VELLOSO, Andrei Pitten. **Contribuições**: Teoria Geral, Contribuições em espécie. 2. ed. rev. ampl. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2013.

PAYÃO, Jornada Viana; RIBEIRO, Maria de Fátima. A extrafiscalidade tributária como instrumento de proteção ambiental. **Revista de Direito Público**, Londrina, UEL, v. 11, n. 3, p. 276-310, dez. 2016. Disponível em: <http://www.uel.br/revistas/uel/index.php/direitopub/article/view/27735/20537>. Acesso em: 25 jan. 2019.

PEIXOTO, Daniel Monteiro. **Competência Administrativa na aplicação do Direito Tributário**. São Paulo: Quartier Latin, 2006.

PEIXOTO, Marcelo Magalhães (coord.). **IPTU**: aspectos jurídicos relevantes. São Paulo: Quartier Latin, 2002.

PEREIRA FILHO, Luiz Alberto. **As taxas do sistema tributário brasileiro**. Curitiba: Juruá, 2002.

PEREIRA FILHO, Luiz Alberto. **Taxas e Preços**. 2. ed. rev. atual. Curitiba: Juruá, 2009.

PESSOA, Giuliana Mendonça. Restituição do ICMS substituição tributária: interpretação ampliadora do § 7º do artigo 150 da Constituição Federal ou devolução de valores pela não ocorrência do fato gerador presumido? **Revista Interesse Público – IP**, Belo Horizonte: Fórum, ano 10, n. 47, jan./fev. 2008. Disponível em: <http://www.bidforum.com.br/PDI0006.aspx?pdiCntd=52447>. Acesso em: 5 jan. 2019.

PESTANA, Marcio. **A Prova no Processo Administrativo Tributário**: a teoria da comunicação. Rio de Janeiro: Elsevier, 2007.

PINTO, Rodrigo Alexandre Lazaro. Aspectos Controvertidos da Cobrança de Créditos Tributários. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo: Dialética, n. 144, p. 45-55, set. 2007.

PINTO, Tiago Gomes de Carvalho. **O princípio da praticidade no direito tributário e a eficiência da administração pública**. 2004. Tese (Doutorado em Direito) – Faculdade de Direito, Universidade Federal de Minas Gerais, Belo Horizonte, 2004.

PINTO, Tiago Gomes de Carvalho. Princípio da praticidade tributária e suas implicações para a eficiência administrativa. **E-Civitas**, Belo Horizonte, v. I, n. 1, n. p., nov. 2008. Disponível em: <http://revistas.unibh.br/index.php/dcjpg/article/view/5/4>. Acesso em: 11 jun. 2018.

PIRES, Adilson Rodrigues; TÔRRES, Heleno Taveira (org.). **Princípios de Direito Financeiro e Tributário**: Estudos em homenagem ao Professor Ricardo Lobo Torres. Rio de Janeiro: Renovar, 2006.

PIRES, Cristiane. **O tempo e o tributo**: estudo semiótico do critério temporal da Regra-matriz de incidência tributária. São Paulo: Noeses, 2018.

PISCITELLI, Tathiane dos Santos. Arbitragem no Direito Tributário: uma demanda do Estado Democrático de Direito. In: PISCITELLI, Tathiane dos Santos; MASCITTO, Andréa; MENDONÇA,

Priscila Faricelli (coord.). **Arbitragem Tributária**: desafios institucionais brasileiros e a experiência portuguesa. São Paulo: RT, 2018.

PISCITELLI, Tathiane dos Santos. **Argumentando pelas consequências no Direito Tributário**. São Paulo: Noeses, 2011.

POLIZELLI, Victor Borges. **Contratos fiscais**: viabilidade e limites no contexto do Direito Tributário Brasileiro. 2013. Tese (Doutorado em Direito) – Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2013.

PONTES DE MIRANDA, Francisco Cavalcanti. **O problema fundamental do conhecimento**. 2. ed. Campinas: Bookseller, 2005.

PONTES DE MIRANDA, Francisco Cavalcanti. **Tratado de Direito Privado**. Parte Geral. Tomo I. 3 ed. Rio de Janeiro: Borsoi, 1970.

PONTES DE MIRANDA, Francisco Cavalcanti. **Tratado de Direito Privado**. Parte Geral. Tomo II. 3. ed. Rio de Janeiro: Borsoi, 1970.

PONTES DE MIRANDA, Francisco Cavalcanti. **Tratado de Direito Privado**. Parte Geral. Tomo III. 3. ed. Rio de Janeiro: Borsoi, 1970.

PONTES DE MIRANDA, Francisco Cavalcanti. **Tratado de Direito Privado**. Parte Geral. Tomo V. 3. ed. Rio de Janeiro: Borsoi, 1970

PONTES, Helenílson Cunha. O princípio da praticidade no Direito Tributário (substituição tributária, plantas de valores, retenções de fonte, presunções e ficções, etc.): sua necessidade e seus limites. **Revista Internacional de Direito Tributário**, Belo Horizonte, v. 1, n. 2, p. 53-60, jul./dez. 2004.

PONTES, Helenílson Cunha. Omissão de receitas e depósitos bancários: o sentido normativo do art. 42 da Lei 9.430/96. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo: Dialética, n. 146, p. 85-100, nov. 2007.

PRUDENTE, Antônio Souza. Execução Administrativa do Crédito da Fazenda Pública. **Revista de Direito Tributário da APET**, São Paulo: MP, ano 4, n. 16, p. 25-50, dez. 2007.

PRZEPIORKA, Michell. Limites de dedutibilidade do Imposto de Renda da Pessoa Física. **Revista Abradt de Direito Tributário – RAFDT**, Belo Horizonte: Fórum, ano 1, n. 2, jul./dez. 2017. Disponível em: <http://www.bidforum.com.br/PDI0006.aspx?pdiCntd=250648>. Acesso em: 5 jan. 2019.

QUEIROZ, Luís César Souza de. **Sujeição Passiva Tributária**. Rio de Janeiro: Forense, 1999.

QUEIROZ, Mary Elbe. Apuração da base de cálculo do IRPJ e da CSLL: a desconsideração de 100% dos custos e despesas. Obrigatoriedade do arbitramento do lucro. In: BARRETO, Aires Fernandino *et al.* **Interpretação e Estado de Direito**: Congresso do IBET. São Paulo: Noeses, 2006. p. 613-657.

QUEIROZ, Mary Elbe. **Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza**, Barueri: Manole, 2004.

RABELO FILHO, Antônio Reinaldo. Considerações sobre a aplicação das regras previstas para a aplicação de sanções no Direito Tributário. In: PAULA JUNIOR, Aldo de *et. al.* **Direito Tributário e os Conceitos de Direito Privado**: VII Congresso do IBET. São Paulo: Noeses, 2010. p. 95-123.

RAMOS FILHO, Carlos Alberto de Moraes. **Curso de Direito Financeiro**. São Paulo: Saraiva, 2012.

RAMOS FILHO, Carlos Alberto de Moraes. Da impossibilidade de cessão de créditos tributários no direito brasileiro. **Revista Tributária e de Finanças Públicas**, São Paulo: RT, ano 14, n. 66, p. 78-88, jan./fev. 2006.

REALE, Miguel. A visão integral do Direito em Kelsen. *In*: PRADO, Luiz Regis; KARAM, Munir. **Estudos de Filosofia do Direito**: uma visão integral da obra de Hans Kelsen. São Paulo: RT, 1985.

REALE, Miguel. **Filosofia do Direito**. 19. ed. São Paulo: Saraiva, 2002.

REALE, Miguel. **Lições Preliminares de Direito**. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 1976.

REALE, Miguel. **O Direito como experiência**: introdução à epistemologia jurídica. São Paulo: Saraiva, 1968.

REALE, Miguel. **Teoria Tridimensional do Direito**. 5. ed. rev. reestrut. São Paulo: Saraiva, 2005.

REINERT, Thiago Luis. Praticabilidade tributária. **Revista Jus Navigandi**, Teresina, ano 17, n. 3399, 21 out. 2012. Disponível em: <https://jus.com.br/artigos/22850>. Acesso em: 11 jun. 2018.

REIS, Elcio Fonseca. O Estado Democrático de Direito. Tipicidade tributária. Conceitos indeterminados e segurança jurídica. **Revista Tributária e de Finanças Públicas**, São Paulo: RT, ano 8, n. 34, p. 157-168, set./out. 2000.

RIBAS, Lídia Maria Lopes Rodrigues. Mecanismos Alternativos na solução de conflitos em matéria tributária. **Revista Tributária e de Finanças Públicas**. São Paulo: RT, ano 11, n. 49, mar./abr. 2003, p. 43-64.

RIBEIRO, Diógenes V. Hassan. Judicialização e Desjudicialização: entre a deficiência do legislativo e a insuficiência do judiciário. **Revista de Informação Legislativa**, Brasília: Senado Federal, ano 50, n. 199, p. 25-33, jul./set. 2013. Disponível em: <https://www2.senado.leg.br/bdsf/bitstream/handle/id/502916/000991396.pdf?sequence=1>. Acesso em: 2 fev. 2019.

RIBEIRO, Marcia Carla Pereira; DOMINGUES, Victor Hugo; KLEIN, Vinicius. **Análise Econômica do Direito**: justiça e desenvolvimento. Curitiba: CRV, 2016.

RIBEIRO, Maria de Fátima. Os preços de transferência nos tratados internacionais: análise da legislação brasileira e dos países integrantes do MERCOSUL. **Scientia Juris**, Londrina: UEL, v 4, 2000, p. 183-210. Disponível em: <http://www.uel.br/revistas/uel/index.php/iuris/article/view/11219/9979>. Acesso em: 25 jan. 2019.

RIBEIRO, Maria de Fátima. Tributação, políticas públicas e justiça social. *In*: GRUPENMACHER, Betina Treiger (coord). **Tributação**: democracia e liberdade em homenagem à Ministra Denise Arruda Martins. São Paulo: Editora Noeses, 2014.

RIBEIRO, Maria de Fátima; CASTRO, Aldo Aranha de. Arbitragem: uma análise do instituto e o seu viés tributário. *In*: GRILLO, Fabio Artigas (coord.). **Direito Tributário Paranaense**. Curitiba: Instituto Memória, 2016. p. 109-126.

RIBEIRO, Maria de Fátima; NUNES, Geilson; ALMEIDA, Patrícia Silva de. O desenvolvimento dos direitos fundamentais através da tributação: políticas públicas como fomento do bem-estar social. **Meritum**, Belo Horizonte, v. 13, n. 1, p. 128-146, jan./jun. 2018. Disponível em: http://www.fumec.br/revistas/meritum/article/view/5827/pdf_1. Acesso em: 25 jan. 2019.

RIBEIRO, Ricardo Lodi. A Base de Cálculo do ICMS em Operações Interestaduais entre Estabelecimentos do Mesmo Titular. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo: Dialética, n. 227, p. 102-121, ago. 2014.

RIBEIRO, Ricardo Lodi. A praticabilidade e o deslocamento da sujeição passiva tributária. **Revista Fórum de Direito Tributário – RFDT**, Belo Horizonte: Fórum, ano 17, n. 97, p. 73-90, jan./fev. 2019.

RIBEIRO, Ricardo Lodi. A Tipicidade Tributária. **Revista de Direito do Estado**, Rio de Janeiro: Renovar, 2006, n. 8, p. 221-243, out./dez. 2007.

RIBEIRO, Ricardo Lodi. Os Conceitos Indeterminados no Direito Tributário. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo: Dialética, n. 149, p. 63-76, fev. 2008.

RIBEIRO, Thiago Bao. Conceitos indeterminados e o princípio da reserva legal no direito tributário – Menor determinação da norma não significa insegurança jurídica. **Revista Fórum de Direito Tributário – RFDT**, Belo Horizonte: Fórum, ano 11, n. 65, set./out. 2013. Disponível em: <http://www.bidforum.com.br/PDI0006.aspx?pdicntd=97865>. Acesso em: 15 nov. 2018.

RICCI, Henrique Cavalheiro. **Direito Tributário Ambiental e Isonomia Fiscal**: extrafiscalidade, limitações, capacidade contributiva, proporcionalidade e seletividade. Curitiba: Juruá, 2015.

ROCHA, Eduardo Morais da. A praticidade como sinônimo de desconfiança e as margens de lucro fixas nos preços de transferência. **Revista SJRJ**, Rio de Janeiro: v. 19, n. 33, p. 69-87, abr. 2012.

ROCHA, Eduardo Morais da. As limitações constitucionais impostas ao legislador na fixação do aspecto temporal do imposto de renda das pessoas físicas e jurídicas. **Revista Fórum de Direito Tributário – RFDT**. Belo Horizonte: Fórum, ano 8, n. 45, maio/jun. 2010. Disponível em: <http://www.bidforum.com.br/PDI0006.aspx?pdicntd=67604>. Acesso em: 15 nov. 2018.

ROCHA, Eduardo Morais da. **Teoria Institucional da Praticabilidade Tributária**. São Paulo: Noeses, 2016.

ROCHA, Eduardo Morais da. Um exame crítico do julgado do Supremo Tribunal Federal que admitiu a construção de pautas fiscais de caráter absoluto na substituição tributária progressiva. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 179, p. 36-42, ago. 2010.

ROCHA, João Luiz Coelho da. A Preservação da Tipicidade Cerrada. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo: Dialética, n. 66, p. 62–66, mar. 2001.

ROCHA, Lara Bonemer Azevedo da; RIBEIRO, Marcia Carla Pereira. Eficiência e Justiça. *In*: RIBEIRO, Marcia Carla Pereira; DOMINGUES, Victor Hugo; KLEIN, Vinicius. **Análise Econômica do Direito: justiça e desenvolvimento**. Curitiba: CRV, 2016. p. 163-167.

ROCHA, Paulo Victor Vieira da. **Substituição Tributária e Proporcionalidade**: entre Capacidade Contributiva e Praticabilidade. São Paulo: Quartier Latin, 2012.

ROCHA, Paulo Victor Vieira da. **Teoria dos Direitos Fundamentais em Matéria Tributária**: restrições a Direitos do Contribuinte e Proporcionalidade. São Paulo: Quartier Latin, 2017.

ROCHA, Sergio André. A deslegalização no direito tributário brasileiro contemporâneo. *In*: GRUPENMACHER, Betina Treiger (coord.). **Tributação: Democracia e Liberdade**, em homenagem à Ministra Denise Martins Arruda. São Paulo: Noeses, 2014. p. 529-572.

ROCHA, Sergio André. A tributação na sociedade de risco. **Revista Fórum de Direito Tributário – RFDT**, Belo Horizonte: Fórum, ano 4, n. 23, set./out. 2006. Disponível em: <http://www.bidforum.com.br/PDI0006.aspx?pdicntd=37874>. Acesso em: 15 nov. 2018.

ROCHA, Sergio André. Confissão cria Tributos? Efeitos da Vontade do Contribuinte sobre o Crédito Tributário. *In*: ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). **Grandes Questões Atuais do Direito Tributário**. São Paulo: Dialética, 2008. 12 v. p. 489-510.

ROCHA, Sergio André. Modelos de Regulação Jurídica, Preços de Transferência e os Novos Métodos PCI e Pecex. **Revista Direito Tributário Atual**, São Paulo: Dialética, n. 28, p. 353-366, 2012.

ROCHA, Thiago Maia Nobre. **Praticidade Fiscal nas Presunções Tributárias**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2015.

RODRIGUES, Marilene Talarico Martins. Princípio da Eficiência em Matéria Tributária. *In*: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). **Princípio da Eficiência em Matéria Tributária**. São Paulo: RT, 2006. p. 97-125.

RODRIGUES, Renê Chiquetti. **Uma investigação sobre a suposta superação do Positivismo Jurídico pelo Neoconstitucionalismo**. 2017. 265 f. Dissertação (Mestrado em Direito) – Universidade Federal do Paraná, Curitiba, 2017.

ROLON NETO, Sebastião. O ISS Fixo e a Lei Complementar n. 116/2003. **Revista Tributária e de Finanças Públicas**, São Paulo: RT, ano 11, n. 53, p. 69-79. nov./dez. 2003.

ROSA, José Roberto. A substituição tributária no ICMS e sua eficácia. *In*: BARRETO, Aires Fernandino *et al.* **Direito tributário, Linguagem e Método**: V Congresso Nacional de Estudos Tributários. São Paulo: Noeses, 2008. p. 467-486.

ROSAS, Roberto. Devido Processo Legal na Tributação. *In*: RIBEIRO, Lauro Luiz Gomes; BERARDI, Luciana Andrea Accorsi (org.). **Estudos de Direito Constitucional**: em homenagem à Prof.^a Maria Garcia. 2. ed. rev. ampl. São Paulo: IOB, 2008. p. 476-483.

ROTHMANN, Gerd Willi. Tributação, Sonegação e Livre Concorrência. *In*: FERRAZ, Roberto. **Princípios e Limites da Tributação**. São Paulo: Quartier Latin, 2009. p. 361-371.

SAAD, Sergio Sydionir. **Simplificação e Praticabilidade no Direito Tributário**. 2014. Dissertação (Mestrado em Direito Econômico e Financeiro) – Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2014.

SABBAG, Eduardo. **Manual de Direito Tributário**. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2011.

SAMPAIO DÓRIA, Antonio Roberto. **Direito Constitucional Tributário e “Due Process of Law”**. 2. ed, rev. Rio de Janeiro: Forense, 1986.

SAMPAIO DÓRIA, Antonio Roberto. **Elisão e evasão fiscal**. 2. ed. rev. São Paulo: José Bushatsky, 1977.

SANCHEZ, Bernardo Feijoo. Sobre a “Administrativização” do Direito Penal na “Sociedade do Risco”. Notas sobre a política criminal no início do século XXI. **Revista Liberdades**, São Paulo: IBCCRIM, n. 7, p. 23-62, maio/ago. 2011. Disponível em: http://www.revistaliberdades.org.br/site/outrasEdicoes/outrasEdicoesExibir.php?rcon_id=84. Acesso em: 2 fev. 2019.

SANTI, Eurico Marcos Diniz de (coord.). **Curso de Direito Tributário e Finanças Públicas**: do fato à norma, da realidade ao conceito jurídico. São Paulo: Saraiva, 2008.

SANTI, Eurico Marcos Diniz de. **Decadência e o Panóptico da DCTF**: “Confissão da Dívida” versus “Confissão da Dúvida”. São Paulo: Max Limonad, 2017.

SANTI, Eurico Marcos Diniz de. ICMS – Mercadorias: Direito ao Crédito – Importação e Substituição. *In*: SANTI, Eurico Marcos Diniz de (coord.). **Curso de Especialização em Direito Tributário**: Estudos Analíticos em Homenagem a Paulo de Barros Carvalho. Rio de Janeiro: Forense, 2006. p. 535-552.

SANTI, Eurico Marcos Diniz de. Imposto sobre a renda: análise da possibilidade da opção do lucro arbitrado por iniciativa do contribuinte e reflexos penais. **Revista Dialética de Direito Tributário**. São Paulo: Dialética, n. 137, fev. 2007, p. 24-37.

SANTI, Eurico Marcos Diniz de. **Kafka, Alienação e Deformidade da Legalidade**: exercício do controle social rumo à cidadania fiscal. São Paulo: RT; Fiscosoft, 2014.

SANTI, Eurico Marcos Diniz de. **Lançamento tributário**. 2. ed. São Paulo: Max Limonad, 1999.

SANTI, Eurico Marcos Diniz de. O Código Tributário Nacional e as normas gerais de Direito Tributário. *In*: SANTI, Eurico Marcos Diniz de (coord.) **Curso de Direito Tributário e Finanças Públicas: do fato à norma, da realidade ao conceito jurídico**. São Paulo: Saraiva, 2008, p. 322-329.

SANTI, Eurico Marcos Diniz de. Preços de transferência: fraude à lei e abuso de poder na pretensa regulamentação das Leis 9.430 e 9.959 pela IN 243. **FISCOsoft**, v. 1, p. 1-10, 2011.

SANTI, Eurico Marcos Diniz de. Sigilo Fiscal, Alienação e Deformidades da Legalidade: em defesa do fim dos julgamentos públicos secretos. *In*: MOREIRA, André Mendes *et al.* **O Direito Tributário entre a forma e o conteúdo**: XI Congresso do IBET. São Paulo: Noeses, 2014. p. 357-375.

SANTI, Eurico Marcos Diniz de. Transação e arbitragem no Direito Tributário: “corrupção sistêmica”, “paranóia ou mistificação”? *In*: BARRETO, Aires Fernandino *et al.* **Direito tributário, Linguagem e Método**: V Congresso Nacional de Estudos Tributários. São Paulo: Noeses, 2008. p. 233-299.

SANTI, Eurico Marcos Diniz de; CANADO, Vanessa Rahal. Direito Tributário e Direito Financeiro: reconstruindo o conceito de tributo e resgatando o controle da destinação. *In*: SANTI, Eurico Marcos Diniz de (coord.) **Curso de Direito Tributário e Finanças Públicas: do fato à norma, da realidade ao conceito jurídico**. São Paulo: Saraiva, 2008. p. 608-625.

SANTI, Eurico Marcos Diniz de; CORRÊA, André Rodrigues. **Transparência e Legalidade como estratégias de valorização da atividade da autoridade tributária**. São Paulo: Max Limonad, 2017.

SANTIAGO, Igor Mauler. Praticabilidade e razoabilidade na quantificação das taxas. A visão do Ministro Carlos Velloso. Comentários às decisões tomadas na ADIn-Mc n. 1.772-7/MG e no RE n. 232.393-1 – São Paulo. *In*: DERZI, Misabel de Abreu Machado (coord.). **Construindo o Direito Tributário na Constituição**: uma análise da obra do Ministro Carlos Mário Velloso. Belo Horizonte: Del Rey, 2004. p. 287-300.

SANTIAGO, Igor Mauler. Reflexões sobre o Direito Tributário na Pós-Modernidade: Separação dos Poderes e Espécies Tributárias. **Revista de Direito Tributário da APET**, São Paulo: APET, ano 2, n. 6, p. 75-86, jun. 2005.

SANTIAGO, Igor Mauler; LOBATO, Valter. Margens predeterminadas: um caso de confronto entre a praticabilidade e a capacidade contributiva? Exigências constitucionais para sua doação. *In*: SCHOUERI, Luiz Eduardo (org.). **Tributos e preços de transferência**. São Paulo: Dialética, 2009. v. 3. p. 107-118.

SANTIAGO, Rafael da Silva. O Princípio da Legalidade Administrativa na Sociedade Pós-Moderna: a necessidade de uma mudança de perspectiva. *In*: CALDAS, Roberto Correia da Silva Gomes; PINTO, Helena Elias; CADEMARTORI, Luiz Henrique (coord.). **Direito e administração pública**: XXI Congresso Nacional do CONPEDI. [Recurso eletrônico on-line]. Florianópolis: FUNJAB, 2012. Disponível em: <http://www.publicadireito.com.br/publicacao/livro.php?gt=81>. Acesso em: 10 maio 2019.

SANTIAGO, Silas. **Simplex Nacional**: o exemplo do federalismo fiscal brasileiro. São Paulo: Saraiva, 2011.

SANTOS, Taís Dórea de Carvalho. **O estudo das escolhas trágicas à luz do Princípio da Eficiência e os Precedentes Judiciais**. Salvador: 2015. Dissertação (Mestrado em Direito) – Universidade Federal da Bahia, Salvador, 2015.

SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes. Princípio da Eficiência em Matéria Tributária. *In*: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). **Princípio da Eficiência em Matéria Tributária**. São Paulo: RT, 2006. p. 291-310.

SCAFF, Fernando Facury. Direitos Humanos e a Desvinculação das Receitas da União. *In*: FISCHER, Octavio Campos (coord.). **Tributos e Direitos Fundamentais**. São Paulo: Dialética, 2004. p. 63-79.

SCAFF, Fernando Facury. Quando as Medidas Provisórias se transformaram em Decretos-lei ou Notas sobre a Reserva Legal Tributária no Brasil. *In*: FERRAZ, Roberto (coord.). **Princípios e Limites da Tributação**. São Paulo: Quartier Latin, 2005. p. 557-588.

SCHERKERKEWITZ, Iso Chaitz. O uso das presunções e ficções no direito tributário. **Revista Tributária e de Finanças Públicas**, São Paulo: RT, ano 8, n. 31, p. 84-101, mar./abr. 2000.

SCHIER, Adriana da Costa Ricardo. **A Institucionalização da Administração Tributária**: a Lei orgânica da administração tributária e a garantia de direitos fundamentais. Curitiba: Íthala, 2016.

SCHIER, Paulo Ricardo. Novos desafios da filtragem constitucional no momento do neoconstitucionalismo. **Revista Eletrônica de Direito do Estado**, Salvador, n. 4, out./dez. 2005. Disponível em: <http://www.direitodoestado.com.br>. Acesso em: 9 jan. 2019.

SCHIRATO, Vitor Rhein. As agências reguladoras independentes e alguns elementos da Teoria Geral do Estado. *In*: ARAGÃO, Alexandre Santos de; MARQUES NETO, Floriano de Azevedo (coord.). **Direito Administrativo e seus novos paradigmas**. Belo Horizonte: Forum, 2008. p. 469-537.

SCHIRATO, Vitor Rhein; PALMA, Juliana Bonacorsi de. Consenso e legalidade: vinculação da atividade administrativa consensual ao Direito. **Revista Brasileira de Direito Público – RBDP**, Belo Horizonte: Fórum, ano 7, n. 27, p. 67-93, out./dez. 2009.

SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário**. São Paulo: Saraiva, 2011.

SCHOUERI, Luís Eduardo. **Distribuição Disfarçada de Lucros**. São Paulo: Dialética, 1996.

SCHOUERI, Luís Eduardo. **Normas tributárias indutoras e intervenção econômica**. Rio de Janeiro: Forense, 2005.

SCHOUERI, Luís Eduardo. **Preços de Transferência no Direito Tributário Brasileiro**. São Paulo: Dialética, 1999.

SCHOUERI, Luís Eduardo. Prefácio. *In*: ROCHA, Paulo Victor Vieira da. **Teoria dos Direitos Fundamentais em Matéria Tributária**: Restrições a Direitos do Contribuinte e Proporcionalidade. São Paulo: Quartier Latin, 2017. p. 15-22.

SCHOUERI, Luís Eduardo. Segurança Jurídica e normas tributárias indutoras. *In*: RIBEIRO, Maria de Fátima (coord.). **Direito Tributário e Segurança Jurídica**. São Paulo: MP Editora, 2008. p. 117-146.

SCHOUERI, Luís Eduardo; ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). **Tributos e Preços de Transferência**. São Paulo: Dialética, 1999. 2. v.

SCOCUGLIA, Livia. Alexandre de Moraes deixa para 2018 análise de liminar sobre ISS. **Jota**, São Paulo, 21 dez. 2017. Disponível em: <https://www.jota.info/tributos-e-empresas/tributario/alexandre-de-moraes-deixa-para-2018-analise-de-liminar-sobre-iss-21122017>. Acesso em: 4 jun. 2018.

SEHN, Solon. **Imposto de Importação**. São Paulo: Noeses, 2016.

SEIXAS FILHO, Aurélio Pitanga. Discricionariedade da autoridade fiscal. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo: Dialética, n. 183, p. 28-47, dez. 2010.

SEIXAS FILHO, Aurélio Pitanga. Efeitos da Confissão no Direito Tributário. *In*: ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). **Grandes Questões Atuais do Direito Tributário**. São Paulo: Dialética, 2008. 12 v. p. 11-17.

SEIXAS FILHO, Aurélio Pitanga. Natureza Jurídica da obrigação tributária. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo: Dialética, n. 152, p. 55-74, maio 2008.

SEIXAS FILHO, Aurélio Pitanga. **Teoria e prática das isenções tributárias**. 2.ed. Rio de Janeiro: Forense, 1990.

SENA, Beatriz Veríssimo de. **Federalismo e o Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições Devidos pelas Microempresas e Empresas de Pequeno Porte**. 2013. Dissertação (Mestrado). Brasília: Instituto Brasiliense de Direito Público - IDP, 2013.

SEOANE, Diego Sales. IPTU e ITR – Não incidência sobre o domínio útil e a posse de imóvel. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo: Dialética, n. 215, p. 78-87, ago. 2013.

SEPULCRI, Nayara Tataren. **O Princípio da Solidariedade no Sistema Constitucional Tributário Brasileiro**. Curitiba: 2013. Dissertação (Mestrado em Direito) – Universidade Federal do Paraná, Curitiba, 2013.

SERBENA, Cesar Antonio. **Direito, Lógica e Paraconsistência**: conflitos entre normas, contradições e paradoxos nos sistemas jurídicos. Curitiba: Juruá, 2016.

SILVA, Carlos Humberto Rodrigues. Classificação e espécies tributárias: a necessidade de um 4.º critério classificatório. **Revista Tributária e de Finanças Públicas**, São Paulo, v. 23, n. 125, p. 73-94, nov./dez. 2015. Disponível em: <https://www.tjdft.jus.br/institucional/biblioteca/conteudo-revistas-juridicas/revista-tributaria-e-financas-publicas/2015-v-23-n-125-nov-dez>. Acesso em: 2 mar. 2019.

SILVA, Edgard Neves da. **Extrafiscalidade dos tributos municipais**. São Paulo: Resenha Tributária, 1975.

SILVA, Fernando Quadros. Retenção de Contribuições Previdenciárias e os contratos de empreitada total. In: GRUPENMACHER, Betina Treiger (coord.). **Tributação: Democracia e Liberdade**, em homenagem à Ministra Denise Martins Arruda. São Paulo: Noeses, 2014. p. 281-295.

SILVA, José Afonso da. **Curso de Direito Constitucional Positivo**. 37. ed. rev. atual. São Paulo: Malheiros, 2014.

SILVA, Mauro. A utilização do Acordo de Preços Antecipados (APA) no regime de controle de preços de transferência. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo: Dialética, n. 137, p. 91-107, fev. 2007.

SILVA, Paulo Roberto Coimbra. **IPVA: Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores**. São Paulo: Quartier Latin, 2011.

SILVA, Renata Elaine. Constituição definitiva do crédito tributário. In: MOREIRA, André Mendes *et. al.* **Sistema Tributário Brasileiro e as Relações Internacionais**. X Congresso do Instituto Brasileiro de Estudos Tributários. São Paulo: Noeses, 2013. p. 903-922.

SIQUEIRA, James; CURTY, Leonardo de Menezes. Aspectos dogmáticos da DCTF e prescrição do crédito tributário mal declarado como “suspensão”. **Revista Fórum de Direito Tributário – RFDT**, Belo Horizonte: Fórum, ano 8, n. 48, nov./dez. 2010. Disponível em: <http://www.bidforum.com.br/PDI0006.aspx?pdiCntd=70692>. Acesso em: 15 nov. 2018.

SOTTO, Débora. **Tributação da Microempresa (ME) e da Empresa de Pequeno Porte (EPP)**. São Paulo: Quartier Latin, 2007.

SOUSA, Rubens Gomes de. Um caso de ficção legal no Direito Tributário: a pauta de valores como base de cálculo do ICM. **Revista de Direito Público**, São Paulo, v. 11, p. 13-32, 1970.

SOUTO, Marcos Juruena Villela. Extensão do Poder Normativo das Agências Reguladoras. *In*: ARAGÃO, Alexandre Santos de (coord.). **O Poder Normativo das Agências Reguladoras**. Rio de Janeiro: Forense, 2006. p. 125-142.

SOUTO, Marcos Juruena Villela. Privatização e Eficiência. *In*: MOREIRA NETO, Diogo de Figueiredo (coord.). **Uma Avaliação das Tendências Contemporâneas do Direito Administrativo**: obra em homenagem a Eduardo García de Enterría. Rio de Janeiro: Renovar, 2003. p. 233-241.

SOUZA, Hamilton Dias de. A competência tributária e seu exercício: a racionalidade como limitação ao poder de tributar. *In*: FERRAZ, Roberto (coord.). **Princípios e Limites da Tributação**. São Paulo: Quartier Latin, 2005. p. 257-278.

SOUZA, Luciane Moessa de. **Meios consensuais de solução de conflitos envolvendo entes públicos**. Belo Horizonte: Fórum, 2012.

SOUZA, Priscila; FAVACHO, Fernando Gomes. Intertextualidade entre Subsistemas Jurídicos: a “novilíngua” no Direito Tributário Brasileiro. *In*: GRUPENMACHER, Betina Treiger (coord.). **Tributação**: Democracia e Liberdade, em homenagem à Ministra Denise Martins Arruda. São Paulo: Noeses, 2014. p. 1033-1071.

SOUZA, Sarah Maria Linhares de Araújo Paes de. A Teoria da Relatividade e o Princípio da Capacidade Contributiva. *In*: VALLE, Maurício Dalri Timm do; VALADÃO, Alexsander Roberto Alves; DALLAZEM, Dalton Luiz (coord.). **Ensaio em homenagem ao Professor José Roberto Vieira**: ao mestre e amigo com carinho... São Paulo: Noeses, 2017. p. 1049-1076.

SPRANGIM, Verônica. Imposto sobre Serviços – As sociedades profissionais e a Lei Complementar 116/2003. **Revista Tributária e de Finanças Públicas**, São Paulo: RT, ano 11, n. 53, p. 151-157, nov./dez. 2003.

STRECK, Lenio Luiz. **Hermenêutica jurídica e(m) crise**: uma exploração hermenêutica da construção do Direito. 6. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2005.

SUNDFELD, Carlos Ari (coord.). **Direito Administrativo Econômico**. São Paulo: Malheiros, 2006.

SUNDFELD, Carlos Ari. **Direito Administrativo Ordenador**. São Paulo: Malheiros, 1993.

SUNDFELD, Carlos Ari. **Direito Administrativo para Céticos**. 2. ed. rev. ampl. São Paulo: Malheiros, 2014.

SUNDFELD, Carlos Ari; CÂMARA, Jacintho Arruda. O Poder Normativo das Agências em matéria tarifária e a Legalidade: o caso da assinatura do serviço telefônico. *In*: ARAGÃO, Alexandre Santos de (coord.). **O Poder Normativo das Agências Reguladoras**. Rio de Janeiro: Forense, 2006. p. 605-636.

SZKLAROWSKY, Leon Frejda. A arbitragem na área tributária. **Revista Tributária e de Finanças Públicas**, São Paulo: RT, ano 14, n. 67, p. 40-49, mar./abr. 2006.

SZKLAROWSKY, Leon Frejda. Medidas Provisórias – Instrumento de governabilidade. **Revista Tributária e de Finanças Públicas**, São Paulo: RT, ano 11, n. 50, p. 285-307, maio/jun. 2003.

TAKANO, Caio Augusto; SANTOS, Ramon Tomazela. O "Foreign Account Tax Compliance Act" (Facta) e seus impactos no Ordenamento Jurídico Brasileiro: Reflexões a partir das perspectivas da Eficiência, da Praticabilidade e da Proporcionalidade. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 226, p. 31-47, jul. 2014.

TAVARES, Alexandre Macedo. **As vias de repressão dos contribuintes** (procedimento administrativo e processo penal) sob o prisma da garantia do *non bis in idem*. **Revista Dialética de Direito Tributário**. São Paulo: Dialética, n. 138, p. 7-22, mar. 2007.

TAVARES, Alexandre Macedo. Emenda Constitucional nº 32/01: a teratológica modalidade de medida provisória com eficácia diferida e o alcance do novel § 2º do art. 62 da magna carta de 1988. **Revista Dialética de Direito Tributário**. São Paulo: Dialética, n. 83, ago. 2002. p. 7-18.

TAVARES, Alexandre Macedo. O parcelamento de débito tributário e a ineficácia das condicionantes cláusulas de “confissão irretratável” e de “renúncia de discussão administrativa e judicial” do objeto parcelado. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo: Dialética, n. 123, p. 9-13, dez. 2005.

TAVARES, André Ramos. **Direito Constitucional Econômico**. 3. ed. rev. atual. Rio de Janeiro: Forense; São Paulo: Método, 2011.

TEDESCO, Paulo Camargo. A inconstitucionalidade da irretratabilidade imposta à opção pelos regimes de tributação do imposto de renda. Simples e Lucro Presumido. **Revista Tributária e de Finanças Públicas**, São Paulo: RT, ano 12, n. 58, p. 105-133, set./out. 2004.

TEIXEIRA NETO, João Luiz. Portaria como ato administrativo. **Revista Trimestral de Direito Público**, São Paulo, n. 4, p. 149-155, 1993.

TEIXEIRA, Alessandra Machado Brandão. A disciplina dos preços de transferência no Brasil: uma avaliação. **Revista de Direito Tributário Atual**, São Paulo: Dialética, n. 22, p. 108-121, 2008.

TEIXEIRA, Daniel Alves. **Praticidade no Direito Tributário**: fundamento e controle. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2016.

TELES, Galderise. Ressarcimento ICMS-ST: Questões controversas decorrentes da decisão do STF no Recurso Extraordinário nº 593.849/MG e ADIN 2.777/SP e ADIN 2.675/PE. In: SOUZA, Priscila (org.); CARVALHO, Paulo de Barros (coord.). **Racionalização do Sistema Tributário**: XIV Congresso Nacional de Estudos Tributários. São Paulo: Noeses, 2017. p. 425-445.

TENÓRIO, Igor; MAIA, José Motta. **Dicionário de Direito Tributário**. 3. ed. rev. ampl. Brasília: Consulex, 1999.

TEODOROVICZ, Jeferson. Da exclusão de microempresas e empresas de pequeno porte do Simples Nacional por débitos tributários: uma breve análise sobre o art. 170, IX, da Constituição Federal, e o art. 17, V, da LC 123/2006. In: CLÉVE, Clémerson Merlin; KENICKE, Pedro Henrique Gallotti (coord.). **Teses Jurídicas dos Tribunais Superiores**: Direito Constitucional. São Paulo: RT, 2017. v. 2. p. 510-524.

TEODOROVICZ, Jeferson. **História disciplinar do Direito Tributário Brasileiro**. São Paulo: Quartier Latin, 2017.

THEOPHILO, Frederico de Moura. A revogação do art. 42 da Lei n. 9.430/96 em face da antinomia com o parágrafo 4º do art. 5º da Lei Complementar n. 105/2001. In: RIBEIRO, Maria de Fátima (coord.). **Direito Tributário e Segurança Jurídica**. São Paulo: MP, 2008. p. 205-224.

TOMÉ, Fabiana Del Padre. **Contribuições para a Seguridade Social à Luz da Constituição Federal**. 2. ed. rev. atual. Curitiba: Juruá, 2013.

TÔRRES, Heleno Taveira (coord.). Transação, arbitragem e conciliação judicial como medidas alternativas para resolução de conflitos entre administração e contribuintes: simplificação e eficiência administrativa. **Revista Fórum de Direito Tributário**, Belo Horizonte, v. 1, n. 2, mar./abr. 2003. Disponível em: <http://www.bidforum.com.br/PDI0006.aspx?pdiCntd=12926>. Acesso em: 24 dez. 2018.

TÔRRES, Heleno Taveira. Boa fé e Argumentação na Interpretação das normas tributárias. In: PAULA JUNIOR, Aldo de et. al. **Direito Tributário e os conceitos do direito privado**: VII Congresso Nacional de Estudos Tributários. São Paulo: Noeses, 2010. p. 535-566.

TÔRRES, Heleno Taveira. Controle sobre Preços de Transferência. Legalidade e Uso de Presunções no Arbitramento da Base de Cálculo dos Tributos. O Direito ao Emprego do Melhor

Método. Limites ao Uso do PRL-60 na Importação. **Revista Fórum de Direito Tributário – RFDT**, Belo Horizonte: Fórum, ano 1, n. 6, nov./dez. 2003. Disponível em: <http://www.bidforum.com.br/PDI0006.aspx?pdiCntd=13361>. Acesso em: 15 nov. 2018.

TÔRRES, Heleno Taveira. **Direito Constitucional Tributário e Segurança Jurídica**: metódica da segurança jurídica do sistema constitucional tributário. 2. ed. rev. atual. ampl. São Paulo: RT, 2012.

TÔRRES, Heleno Taveira. DPVAT é seguro compulsório, e não uma espécie de tributo. **Revista Consultor Jurídico**, Conjur, São Paulo: 2016. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2016-dez-14/dpvat-seguro-compulsorio-nao-especie-tributo>. Acesso em: 24 ago. 2018.

TÔRRES, Heleno Taveira. Garantias Constitucionais aplicadas ao controle sobre Preços de Transferência (Legalidade e Uso de Presunções no arbitramento da base de cálculo dos tributos, a partir do controle de preços de transferência. O direito ao emprego do melhor método. Um caso: limites ao uso do PRL-60 na importação. In: FISCHER, Octavio Campos (coord.). **Tributos e Direitos Fundamentais**. São Paulo: Dialética, 2004. p. 95-123.

TÔRRES, Heleno Taveira. Parecer. In: CARVALHO, Paulo de Barros *et al.* **Crédito-prêmio de IPI**: estudos e pareceres. Barueri: Manole, 2005. p. 153-211.

TÔRRES, Heleno Taveira. **Pluritributação internacional sobre as rendas de empresas**. 2. ed. rev., atual. ampl. São Paulo: RT, 2001.

TORRES, Júnio Malta. **Imposto e Taxa**. São Paulo: LTr, 1972.

TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de Direito Financeiro e Tributário**. 16. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2009.

TORRES, Ricardo Lobo. O Caso da Contribuição ao Seguro de Acidentes de Trabalho (SAT). In: DERZI, Misabel de Abreu Machado (coord.). **Construindo o Direito Tributário na Constituição**: uma análise da obra do Ministro Carlos Mário Velloso. Belo Horizonte: Del Rey, 2004. p. 5-12.

TORRES, Ricardo Lobo. O Princípio da Tipicidade no Direito Tributário. **Revista de Direito Administrativo**, Rio de Janeiro, n. 235, p. 193-232, jan./mar. 2004.

TORRES, Ricardo Lobo. **Os Direitos Humanos e a Tributação**: imunidades e isonomia. Rio de Janeiro: Renovar, 1995.

TORRES, Ricardo Lobo. Princípio da Eficiência em Matéria Tributária. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). **Princípio da Eficiência em Matéria Tributária**. São Paulo: RT, 2006. p. 69-82.

TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário**. Os Direitos Humanos e a Tributação: Imunidade e Isonomia. Rio de Janeiro: Renovar, 1999. v. III.

TROIANELLI, Gabriel Lacerda. O Direito à Restituição do ICMS Pago a Maior no Regime de Substituição Tributária. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 66, mar. 2001, p. 45-52.

UHDRE, Dayana de Carvalho. Da inconstitucionalidade do art. 31 da Lei 8.212/91 – Da não sustentabilidade do entendimento do STJ a luz dos preceitos instituidores da competência tributária. In: GRUPENMACHER, Betina Treiger. **Tributação**: Democracia e Liberdade, em homenagem à Ministra Denise Martins Arruda. São Paulo: Noeses, 2014. p. 297-327.

VALADÃO, Alexsander Roberto Alves. Capacidade Contributiva e taxa. **Revista da Faculdade de Direito da UFPR**, Curitiba: UFPR, v. 30, n. 30, p. 295-320, 1998. Disponível em: <https://revistas.ufpr.br/direito/article/view/1899/1594>. Acesso em: 06 maio 2018.

VALADÃO, Alexsander Roberto Alves. **O mínimo existencial e as espécies tributárias**. 2008. Tese (Doutorado em Direito) – Universidade Federal do Paraná, Curitiba, 2008.

VALADÃO, Marcos Aurélio Pereira. Transfer Pricing in Brazil and Actions 8, 9, 10 and 13 of the OECD Base Erosion and Profit Shifting Initiative. **Bulletin of International Taxation**, Amsterdam, IBFD, p. 296-308, may 2016.

VALLE, Maurício Dalri Timm do. **Princípios Constitucionais e Regras-Matrizes de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI**. São Paulo: Noeses, 2016.

VALLE, Maurício Dalri Timm do. **Sujeições Tributárias: a reconstrução racional dos seus sistemas a partir da teoria analítica do direito**. 2015. 373 f. Tese (Doutorado em Direito) – Universidade Federal do Paraná, Curitiba, 2015.

VALLE, Maurício Dalri Timm do. TREVISAN, Rosaldo. A competência do Poder Executivo para a alteração das alíquotas do imposto de Exportação: a interpretação do art. 153, § 1º, da Constituição Federal. *In*: CLÉVE, Clèmerson Merlin; KENICKE, Pedro Henrique Gallotti (coord.). **Teses Jurídicas dos Tribunais Superiores: Direito Constitucional**. São Paulo: RT, 2017. v. 1. p. 746-757.

VALVERDE, Gustavo Sampaio. A Inconstitucionalidade da Base de Cálculo das Custas Judiciais. **Revista Dialética de Direito Tributário**. São Paulo: Dialética, n. 47, ago. 1999. p. 33-44.

VARANDA, Rodrigo Fogaça. A inconstitucionalidade da anuidade cobrada pelos conselhos regionais de administração. **Revista Tributária e de Finanças Públicas**, São Paulo: RT, ano 11, n. 52, p. 227-238 set./out. 2003.

VARGAS, Jorge de Oliveira. Princípio da Eficiência em Matéria Tributária. *In*: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). **Princípio da Eficiência em Matéria Tributária**. São Paulo: RT, 2006. p. 216-232.

VASCONCELLOS, Fernando Andreoni. **Interpretação do Direito Tributário: entre a coerência e a consistência**. Curitiba: Juruá, 2014.

VASCONCELLOS, Roberto Prado de. Conceitos Jurídicos Indeterminados e a Incerteza no Controle Judicial Tributário. **Revista Tributária e de Finanças Públicas**, São Paulo, v. 14, n. 69, p. 203-242, jul./ago. 2006.

VELLOSO, Andrei Pitten. Aspectos controvertidos da contribuição acidentária (SAT/RAT): inconstitucionalidade do FAP e do arbitrário reenquadramento das empresas. *In*: PAULSEN, Leandro; CARDOSO, Alessandro Mendes (org.). **Contribuições Previdenciárias sobre a Remuneração**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2013. p. 127-171.

VELLOSO, Andrei Pitten. Fundamentos e limites constitucionais da simplificação tributária: análise sistemática à luz dos aportes doutrinários e jurisprudenciais alemães. **Revista Fórum de Direito Tributário – RFDT**, Belo Horizonte, v. 5, n. 30, nov./dez. 2007. Disponível em: <http://www.bidforum.com.br/PDI0006.aspx?pdiCnd=49735>. Acesso em: 15 nov. 2018.

VELLOSO, Andrei Pitten. **O princípio da Isonomia Tributária: da teoria da igualdade ao controle das desigualdades impositivas**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2010.

VERGUEIRO, Camila Campos. **Obrigação Tributária: o processo de positivação e as causas suspensivas da sua exigibilidade**. São Paulo: Quartier Latin, 2009.

VERÍSSIMO, Marcos Paulo. Controle Judicial da Atividade Normativa das Agências de Regulação Brasileiras. *In*: ARAGÃO, Alexandre Santos de (coord.). **O Poder Normativo das Agências Reguladoras**. Rio de Janeiro: Forense, 2006. p. 377-417.

VIEIRA, José Roberto *et al.* Perfil Constitucional do Regulamento e Alguns Reflexos Tributários. **Revista da Acadêmica Brasileira de Direito Constitucional**, Curitiba: ABDConst, n. 4, p. 289-345, 2003.

VIEIRA, José Roberto. A extrafiscalidade da Lei 12.715/2012 e a capacidade contributiva: a convivência do lobo e do cordeiro? **Revista de Direito Tributário**, São Paulo, n. 118, p. 18-42, jun. 2013.

VIEIRA, José Roberto. **A regra-matriz de incidência do IPI**: texto e contexto. Curitiba: Juruá, 1993.

VIEIRA, José Roberto. A semestralidade do PIS: favos de abelha ou favos de vespa? **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, Dialética, n. 83, p. 89-93, ago. 2002.

VIEIRA, José Roberto. Apropriação indébita tributária no IPI e no ICMS: vislumbres de um Estado “Shylock”. *In*: ARRETO, Aires Fernandino *et. al.* **Direito tributário, Linguagem e Método**. V Congresso Nacional de Estudos Tributários. São Paulo: Noeses, 2008. p. 487-549.

VIEIRA, José Roberto. Bocage e o terrorismo constitucional das Medidas Provisórias: a emenda pior do que o soneto. *In*: FERRAZ, Roberto (coord.). **Princípios e Limites da Tributação**. São Paulo: Quartier Latin, 2005. p. 683-714.

VIEIRA, José Roberto. Competências tributárias no Brasil: mitos e mentiras. *In*: SOUZA, Priscila (org.); CARVALHO, Paulo de Barros (coord.). **30 anos da Constituição Federal e o Sistema Tributário Brasileiro**. XV Congresso Nacional de Estudos Tributários. São Paulo: Noeses, 2018. p. 601-648.

VIEIRA, José Roberto. Crédito presumido do IPI na industrialização por encomenda: um Estado “maquiaveliano” e talvez “maquiavélico”. *In*: MACEDO, Alberto *et. al.* **Sistema tributário brasileiro e a crise atual**. VI Congresso Nacional de Estudos Tributários. São Paulo: Noeses, 2009. p. 451-519.

VIEIRA, José Roberto. Denúncia espontânea e multa moratória: confissão e crise na “jurisdição” administrativa. *In*: GUNTHER, Luiz Eduardo (coord.). **Jurisdição**: crise, efetividade e plenitude institucional. Curitiba: Juruá, 2008. p. 367-429.

VIEIRA, José Roberto. Direitos Fundamentais e Reforma tributária: esse obscuro e ardiloso objeto do desejo. *In*: SANTI, Eurico Marcos Diniz de (coord.). **Tributação e Desenvolvimento**: Homenagem ao Professor Aires Barreto. São Paulo: Quartier Latin, 2011. p. 351-381.

VIEIRA, José Roberto. E, afinal, a Constituição cria tributos! *In*: TÔRRES, Heleno Taveira (coord.). **Teoria Geral da Obrigação Tributária**: estudos em homenagem ao Professor José Souto Maior Borges. São Paulo: Malheiros, 2005. p. 594-642.

VIEIRA, José Roberto. Equiparações de estabelecimentos comerciais a industriais: ficções que tangem o divino ou que tocam o demoníaco? *In*: MACEDO, Alberto *et al.* **Direito Tributário e os novos horizontes do processo**: XII Congresso Nacional de Estudos Tributários. São Paulo: Noeses, 2015. p. 675-730.

VIEIRA, José Roberto. Fundamentos Republicano-Democráticos da Legalidade Tributária: óbvios ululantes e não ululantes. *In*: FOLMANN, Melissa. **Tributação e Direitos Fundamentais**: Propostas de Efetividade. Curitiba: Juruá, 2007.

VIEIRA, José Roberto. Imposto sobre Produtos Industrializados: uma águia garcia marquiana entre os tributos. *In*: SANTI, Eurico M. D.; ZILVETI, Fernando A.; MOSQUERA, Roberto Q. (coord.). **Tributação das empresas**: curso de especialização. São Paulo: Quartier Latin, 2006. p. 157-196.

VIEIRA, José Roberto. IPI e extrafiscalidade. Mesa de debates “c”: Tributos Federais. **Revista de Direito Tributário**. São Paulo: Malheiros, n. 91, 2004, p. 74-81.

VIEIRA, José Roberto. IR Fonte sobre pagamentos sem causa e a beneficiários não identificados: a presunção de um Estado mosquito. *In*: SOUZA, Priscila (org.); CARVALHO, Paulo de Barros

(coord.). **Racionalização do Sistema Tributário**: XIV Congresso Nacional de Estudos Tributários. São Paulo: Noeses, 2017. p. 645-692.

VIEIRA, José Roberto. LANA, Renato Farto. A Regra-Matriz de Incidência da Contribuição Previdenciária das empresas: indigência, complexidade e prestígio. *In*: BERWANGER, Jane Lucia Wilhelm; FOLMANN, Melissa. **Previdência Social nos 90 anos da Lei Eloy Chaves**. Curitiba: Juruá, 2013. p. 543-576.

VIEIRA, José Roberto. Legalidade Tributária e Medida Provisória: mel e veneno. *In*: FISCHER, Octavio Campos (coord.). **Tributos e Direitos fundamentais**. São Paulo: Dialética, 2004. p. 175-216.

VIEIRA, José Roberto. Medidas Provisórias e Segurança Jurídica: a insólita opção estatal pelo “viver perigosamente”. *In*: SANTI, Eurico Marcos Diniz de (coord.). **Segurança jurídica na tributação e estado de direito**. São Paulo: Noeses, 2005. p. 329-330.

VIEIRA, José Roberto. **Medidas Provisórias em matéria tributária**: as catilinárias brasileiras. 1999. Tese (Doutorado em Direito) – Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 1999.

VIEIRA, José Roberto. Normas gerais de Direito Tributário: um velho tema sob novíssima perspectiva. *In*: SOUZA, Priscila de (org.); CARVALHO, Paulo de Barros (coord.). **50 anos do Código Tributário Nacional**: XII Congresso do IBET. São Paulo: Noeses, 2016. p. 687-730.

VIEIRA, José Roberto. O IRPF e o Direito Fundamental à Igualdade: um tributo de dupla personalidade! *In*: BRANCO, Paulo Gonet; MEIRA, Liziane Angelotti, CORREIA NETO, Celso de Barros. **Tributação e Direitos fundamentais conforme a jurisprudência do STF e do STJ**. São Paulo: Saraiva, 2012. p. 164-226.

VIEIRA, José Roberto. O princípio da legalidade da Administração. **Revista de Direito Público**. São Paulo: RT, n. 97, jan.mar.91, p. 143-149.

VIEIRA, José Roberto. Pelos velhos caminhos do IRPJ, do conceito de renda e da compensação de prejuízos, sob novas(?) luzes: uma epopeia tributária! *In*: MOREIRA, André Mendes *et. al.* **O Direito Tributário entre a forma e o conteúdo**: XI Congresso do IBET. São Paulo: Noeses, 2014. p. 599-647.

VIEIRA, José Roberto. Princípios Constitucionais e Estado de Direito. **Revista de Direito Tributário**. São Paulo: RT, n. 54, ano 14, out.dez.90, p. 95-104.

VIEIRA, José Roberto. Reforma Tributária: de Salomão a Souto, uma armadilha. **Revista de Direito Tributário**, São Paulo, v. 19, n. 72, p. 112-115, abr./jun. 1996.

VIEIRA, José Roberto. Qual Revisão Constitucional? **Jornal SESCAP**, p. 16, ago. 1993.

VIEIRA, Leliana de Pontes; PAIVA, Carlos Emanuel. **Lucro Presumido**: Regime de Tributação. São Paulo: Resenha Tributária, 1992.

VIEIRA, Lucas Pacheco; MOURÃO, Pablo Augusto Lima. Da inconstitucionalidade do restabelecimento das alíquotas do PIS e da COFINS sobre receitas financeiras. **Revista Tributária e de Finanças Públicas**, São Paulo: RT, ano 23, n. 125, p.191-209, dez. 2015.

VIGGIANO, Letícia M. F. do Amaral. Governança Tributária: Princípios e Prática. **Revista de Direito Tributário Atual**, São Paulo, p. 258-266, n. 22, 2008.

VILANOVA, Lourival. **As estruturas lógicas e o sistema do direito positivo**. 3. ed. São Paulo: Noeses, 2005.

VILANOVA, Lourival. **Causalidade e Relação no Direito**. 4. ed. rev. atual. ampl. São Paulo: RT, 2000.

VILANOVA, Lourival. **Escritos Jurídicos e Filosóficos**. São Paulo: Axis Mvundi; IBET, 2003. 2 volumes. 2 v.

VITA, Jonathan Barros. Métodos para cálculo de preços de transferência para as *commodities*: da Lei 12.715 para a Instrução Normativa 1.312, com as alterações da INS 1.322, 1.395 e 1.498. *In*: MOREIRA, André Mendes *et al.* (org.). **O Direito Tributário entre a forma e o conteúdo**: XI Congresso do Instituto Brasileiro de Estudos Tributários. São Paulo: Noeses, 2014. p. 503-528.

VITA, Jonathan Barros. Novo regramento dos preços de transferência: a Lei 9.430, com as alterações das leis 12.715 e 12.766, e a instrução normativa 1.312, com as alterações das INS 1.322 e 1.395. *In*: MOREIRA, André Mendes *et al.* **Sistema Tributário Brasileiro e as Relações Internacionais**: X Congresso do IBET. São Paulo: Noeses, 2013. p. 463-504.

VITA, Jonathan Barros. Semiótica das presunções na delimitação da tributação sobre a renda: estudos dos casos do Direito Tributário Internacional. *In*: CARVALHO, Ana Carolina Papacosta Conte de *et al.* **Derivação e Positivização no direito tributário**. VIII Congresso Nacional de Estudos Tributários. São Paulo: Noeses, 2011. p. 617-645.

VITALIS, Aline. Desafios e Perspectivas atuais da política fiscal no contexto de regulação econômica: Justiça Fiscal, neutralidade e *tax compliance*. **XXI Prêmio Tesouro Nacional 2016**. Brasília: 2016. Disponível em: http://sisweb.tesouro.gov.br/apex/cosis_monografias.obtem_monografia?p_id=674. Acesso em: 27 jan. 2019.

WAHRlich, Beatriz M. de Sousa. Reforma Administrativa federal brasileira: passado e presente. **Revista de Administração Pública**, Rio de Janeiro, v. 8, n. 2, p. 27-75, abr./jun. 1974. Disponível em: <http://bibliotecadigital.fgv.br/ojs/index.php/rap/article/view/5965/4625>. Acesso em: 08 mar. 2019.

WARAT, Luis Alberto. **O Direito e sua linguagem**. 2. ed. Porto Alegre: Fabris, 1995.

WOLKART, Talita Pimenta Félix. Da infração à sanção tributária. *In*: CARVALHO, Ana Carolina Papacosta Conte de *et al.* **Derivação e Positivização no direito tributário**: VIII Congresso do Instituto Brasileiro de Estudos Tributários. São Paulo: Noeses, 2011. p. 1089-1115.

XAVIER, Alberto. **Do Lançamento no Direito Tributário**. São Paulo: Resenha Tributária, 1977.

XAVIER, Alberto. **Do Lançamento**: teoria geral do ato, do procedimento e do processo tributário. 2. ed. reform. atual. Rio de Janeiro: Forense, 1998.

XAVIER, Alberto. **Os Princípios da Legalidade e da Tipicidade da Tributação**. São Paulo: RT, 1978.

ZANCANER, Weida. Razoabilidade e Moralidade na Constituição de 1988. **Revista Trimestral de Direito Público**, São Paulo, n. 2, p. 206-210, 1993.

ZANELATO FILHO, Paulo José. Notas sobre as Presunções no Direito Tributário: uma análise sobre o manto da transparência e praticabilidade. *In*: GRUPENMACHER, Betina Treiger (coord.). **Tributação**: Democracia e Liberdade, em homenagem à Ministra Denise Martins Arruda. São Paulo: Noeses, 2014. p. 451-478.

ZILVETI, Fernando Aurélio. **Princípios de Direito Tributário e a Capacidade Contributiva**. São Paulo: Quartier Latin, 2004.

ZILVETI, Fernando Aurélio. *Simplicius Simplicissimus*: os limites da Praticabilidade diante do Princípio da Capacidade Contributiva. **Revista de Direito Tributário Atual**, São Paulo, n. 22, p. 179-192, 2008.